



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/2/2018

Αριθμός απόφασης: 506

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Την από 25/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά του με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), του με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και του με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ /16.01.2018 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Την από 3/11/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., 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 τον με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 36.818,36 €, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων του ως ανακριβών.
2. Με τον με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 25.053,82 €, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων του ως ανακριβών.
3. Με τον με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 6.284,32 €, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξαιτίας του χαρακτηρισμού των βιβλίων του ως ανακριβών.

Δυνάμει της με αρ./1/10-09-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (η οποία τροποποιήθηκε με τις με αρ...../2/08-12-2015,/3/08-06-2016 και .../0/28-12-2016 σχετικές εντολές για παρακολούθηση στο ΟΠΣ ELENXIS), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από 22/01/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ... Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» εξέδωσε πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ». Από την ως άνω έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυψε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2005 έλαβε επτά (7) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.008,00 € πλέον ΦΠΑ 9.501,52 €, στη χρήση 2006 έλαβε έντεκα (11) εικονικά ως

προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 91.800,00 € πλέον ΦΠΑ 17.442,00 € και στη χρήση 2007 δύο (2) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 29.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.510,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....». Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94 και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Άκυρη η εντολή ελέγχου και η έκθεση κατάσχεσης.
- Η πρόσκληση για προσκόμιση ανεπίσημων στοιχείων δεν είναι νόμιμη, δεν επάγει νόμιμα αποτελέσματα και η σχετική αιτιολογία που προβάλλεται είναι αβάσιμη με αποτέλεσμα την ακυρότητά της.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου στις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 έχει παραγραφεί. – Η επίκληση του άρθρου 84 του ν.2238/1994 δεν έχει πλέον καμία ισχύ, διότι από 1/1/2014 έχει πάψει η ισχύς του Ν.2238/94 με απόλυτη κατάργηση κάθε διάταξής του και κάθε εφαρμοστικής απόφασης ή εγκυκλίου.
- Απαράδεκτος ο επανέλεγχος σε έτη τα οποία έχουν περαιωθεί – Ανυπαρξία νέων στοιχείων. Ήταν σε γνώση της φορολογική αρχής το γεγονός της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων πριν την υπαγωγή του σε περαίωση.
- Έλλειψη αιτιολογίας.
- Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Επικαλείται καλή πίστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές.
- Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός.
- Εφαρμογή της ευμενέστερης ρύθμισης.
- Παράνομη η προσαύξηση 75% του συντελεστή καθαρού κέρδους στο υπολογισμό φόρου εισοδήματος.

Ως προς την παραγραφή

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, προΐσχύουσες 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 στις παρ. 1 και 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 με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς 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 έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, 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».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

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, ήτοι 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 (ορισμένες από αυτές) 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 περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

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, στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε την από 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. στις **23/7/2015**, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» στις χρήσεις 2003 - 2010 εξέδωσε πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, όπου ανάμεσα στις λήπτριες επιχειρήσεις είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ./1/ 10-09-2015 εντολή επανελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος επανελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενοι οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος, οι οποίοι κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 26/9/2017. Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007, αποδεχόμενος το υπ' αριθμ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι :

Α) Για τη χρήση 2005 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. την **23/7/2015**) του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και με δεδομένο ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής την **31/12/2016** και δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση του προσβαλλόμενου με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ.1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Β) Για τις χρήσεις 2006 και 2007, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. την **23/7/2015**) του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου στο πλαίσιο επανελέγχου των εν λόγω χρήσεων, παραγράφεται το πρώτον την 31/12/2017 και 31/12/2018 αντίστοιχα.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά στη χρήση 2005, ενώ απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά στις χρήσεις 2006 και 2007.**

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2005 γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την εν λόγω πράξη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης εντολής ελέγχου και κατάσχεσης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει του υπ' αρ. πρωτ./2011 εγγράφου της ΔΟΥ, με το οποίο ζητήθηκε να γίνει διασταρωτικός έλεγχος για τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία εκδόσεως, εκδόθηκε η με αρ. .../09-09-2011 εντολή προληπτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ./16-9-2011 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ανταποκρίθηκε. Περαιτέρω, με το με αρ. πρωτ. .../16-7-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. η από 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., με την οποία γνωστοποιήθηκε, με πλήρη βεβαιότητα, η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως και εκδόθηκε η με αρ./10-9-2015 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος στην διενεργηθείσα τον παρόντα έλεγχο υπάλληλο, με διάρκεια του ελέγχου έως την 31/12/2015. Η εντολή τροποποιήθηκε εκ νέου με τις με αρ...../2/08-12-2015 και/3/08-06-2016 σχετικές εντολές για παρακολούθηση στο ΟΠΣ ELENXIS, με διάρκεια του ελέγχου έως την 30/6/2016 και 31/12/2016 αντίστοιχα. Τέλος, επειδή ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε έως 31/12/2016,

λόγω ισχύος των διατάξεων του Ν.4446/2016, εκδόθηκε η με αριθμό .../28-12-2016 νέα εντολή για την ολοκλήρωση του ελέγχου έως την 31/12/2017. Οι ως άνω ενέργειες, που οφείλονται σε υπηρεσιακούς λόγους και συνέπεσαν στην συγκεκριμένη υπόθεση, είναι νόμιμες και ουδεμία δυσμενή συνέπεια έχουν για τον προσφεύγοντα, εφόσον δεν αποδεικνύεται και ούτε επικαλείται ανεπανόρθωτη βλάβη εξ αυτού του λόγου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης πρόσκλησης

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε την με αρ. πρωτ./18-10-2016 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων των χρήσεων 2005, 2006 και 2007 και κάθε στοιχείου που κατέχει ο προσφεύγων σχετικού με τις συναλλαγές του με την επιχείρηση «.....», (αποδείξεις εξόφλησης, παραγγελίες, συμφωνητικά κλπ.), προκειμένου να προβεί σε ασφαλή συμπεράσματα ως προς τις διαπιστώσεις του. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και ο έλεγχος προχώρησε σε έρευνα αξιοποίησης και ελεγκτικές διαπιστώσεις οι οποίες ήταν δυνατό να γίνουν μόνο από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Επειδή, δεν επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για την μη προσκόμιση βιβλίων των επίδικων χρήσεων λόγω παραγραφής του χρόνου διαφύλαξής τους, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της ΔΕΛΖ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ/21.10.2015, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβάλλεται και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί απαράδεκτου επανέλεγχου σε έτη τα οποία έχουν περαιωθεί και περί ανυπαρξίας νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «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».**

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»), (ΣΤΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣΤΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣΤΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη [παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99](#) (ΣΤΕ 1426/2000, [γνwm. ΝΣΚ 102/2001](#)) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣΤΕ 279/92, 14/94, [1425-26/2000](#), 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου,

έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου [άρθρου 39 Ν. 1914/90](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).»

Επειδή, εν προκειμένω, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την από 22/1/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. και αυτό διότι τόσο το υπ' αριθμ.. πρωτ./16-8-2011 Δελτίο Πληροφοριών, όσο και η από 21/12/2012 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αφορούν στη εκδότρια επιχείρηση «.....» εκ των οποίων διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Το γεγονός της λήψης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «.....» διαπιστώθηκε με την ολοκλήρωση του ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης από την Δ.Ο.Υ. και την σύνταξη της από 22/1/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία ως εκ τούτου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής το γεγονός της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων πριν την υπαγωγή του σε περαίωση, τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης στις επίδικες συναλλαγές και την έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιαστούς τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής

έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 18/8/2017 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.....

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2005 έως 2007 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από 18/8/2017 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.2238/94 της Δ.Ο.Υ....., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : *«Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....στ) ... 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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4*

και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.». 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 2238/94 σχετικά με τον τεκμαρτό προσδιορισμό εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών ορίζεται ότι: « 1.Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώς. ...4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελματιών .

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 49 ν. 2238/94 σχετικά με τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών ορίζεται ότι: «5.Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσης τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα

εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής:

α) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (**38%**) για μελέτη - επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.

ββ) Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).

γγ) Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

....γ) Είκοσι έξι τοις εκατό (**26%**) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Μελέτες μηχανολογικές - ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές.

ββ) Μελέτες οικονομικές.

γγ) Μελέτες κοινωνικές.

δδ) Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων).

εε) Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές).

στστ) Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός - σχεδιασμός - λειτουργία).

ζζ) Χημικές μελέτες και έρευνες.

ηη) Χημικοτεχνικές μελέτες.

θθ) Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες.

ii) Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές.

ιαια) Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.

ιβιβ) Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες.

ιγιγ) Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδάσωσης, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων).

ιδιδ) Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

δ) Δεκαεπτά τοις εκατό (**17%**) για μελέτη - επίβλεψη τοπογραφικών έργων.

Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές).

Στο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα προστίθενται τα ποσά των περιπτώσεων

α' και β' της παραγράφου 3 του επόμενου άρθρου. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η

διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.

Επειδή στο πέμπτο και επόμενο εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

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

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

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

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

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή στην περίπτωση που από τα βιβλία και στοιχεία του ελεύθερου επαγγελματία αρχιτέκτονα - μηχανικού προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με τις τεκμαρτές δαπάνες που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή της § 5 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., ο συντελεστής αυτός προσαυξάνεται κατά 20%. Στη συνέχεια στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του αρχιτέκτονα - μηχανικού κρίνονται ανακριβή, η προσαύξηση που ορίζεται σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού με την § 4 του άρθρου 50 του ίδιου Κώδικα θα εφαρμοσθεί στον παραπάνω προσαυξημένο συντελεστή (σχετ. 1064069/1029/ Α0012/28.6.1999 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, όπως προκύπτει, για τις επανελεγχόμενες χρήσεις ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΟΠΕΥΟΥΝ ΤΑ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2006	11	91.800,00 €	131.385,50 €	69,87%
2007	2	29.000,00 €	58.000,00 €	50%

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων. Ο έλεγχος όμως, δεν προέβη σε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, εφόσον η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων επηρεάζουν το σκέλος των δαπανών και δεν διαπιστώθηκαν πέραν αυτών άλλες πλημμέλειες που να επηρεάζουν το σκέλος των ακαθάριστων εσόδων και ακολούθως δεν επηρεάζονται και οι φορολογητέες εκροές των εν λόγω χρήσεων.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για τον καταλογισμό του φόρου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012), εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στην χρήση 2006, έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία και στη χρήση 2007, έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησής «.....», τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της επιχείρησής του, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησής, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 5, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστών στις ακαθάριστες αμοιβές τους.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 παράγραφος 3 του Ν.2238/94, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται : «... Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό 20% (είκοσι τοις εκατό). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.» και στο άρθρο 32 παράγραφος 2 του ίδιου νόμου ορίζεται : «...Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

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

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξεσης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

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

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Εν προκειμένω, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εφάρμοσε ορθώς τον ΜΣΚΚ 75% ως εξής :

ΜΣΚΚ για μελέτες μηχανικών : 38% προσαυξημένος X 20% = 45,60% προσαυξημένος κατά 80% 45,60% X 80% = 82,08 και περιορίστηκε στο 75%.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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 περαιτέρω, 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 των άρθρων 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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 του με αριθμό **.../.../18-8-2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και του με αριθμό **.../.../18-8-2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. .../.../18-8-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **11.388,10 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,50 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	13.665,72 €	5.694,05 €	4.156,65 €	9.850,70 €	9.850,70 €

- Η υπ' αριθμ. .../.../18-8-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **2.856,51 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (50 μήνες Χ 0,73% = 36,50 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.427,81 €	714,12 €	1.042,62 €	1.756,74 €	1.756,74 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/10/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., ως ακολούθως :

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση του με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

β) την απόρριψη αυτής ως προς : 1) το με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και 2) το με αριθμό .../.../18-8-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	11.388,10 €	11.388,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	13.665,72 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	5.694,05 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	4.156,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.053,82 €	21.238,80 €

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.856,51 €	2.856,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	3.427,81 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	714,12 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	1.042,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.284,32 €	4.613,25 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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