



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1820

**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

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 **27/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου Άνω Κυψέλης επί της οδού, κατά:

α) των υπ' αριθ. /05-10-2017 και /05-10-2017 Φύλλων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. /05-10-2017 και /05-10-2017 Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

γ) των υπ' αριθμ. /05-10-2017 και /05-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

δ) της υπ' αριθ./3-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, και

ε) της υπ' αριθ./5-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τα υπ' αριθ./05-10-2017 και/05-10-2017 Φύλλα Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

β) τις υπ' αριθ./05-10-2017 και/05-10-2017 Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

γ) τις υπ' αριθμ./05-10-2017 και/05-10-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

δ) την υπ' αριθ./3-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, και

ε) την υπ' αριθ./5-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), ΦΠΑ, ΦΜΥ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με το υπ' αριθμ./05-10-2017 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 144,00€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 172,80 €, ήτοι συνολικό ποσό 316,80€.

2) Με το υπ' αριθμ./05-10-2017 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 12.328,52€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 14.794,22 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.122,74€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ./2015 και/1/2016 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο:

Για τη χρήση 2009, ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος **ειλικρινή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, πλέον του ποσού των 4.000,00€, που προέρχεται από λοιπά έσοδα από ενοίκια.

Για τη χρήση 2010, καθόσον οι έγγραφες στην μηνιαία κατάσταση του βιβλίου Εσόδων Εξόδων της έδρας του προσφεύγοντος μετά την 28/02/2010, έχουν καταχωρηθεί σε αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 19§1 του Π.Δ. 186/92, ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της χρήσης και **έκρινε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4 εδαφ.θ΄ και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2011, 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.

3) Με την υπ΄ αριθμ./05-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 17.979,94€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 21.575,92€, **ήτοι** συνολικό ποσό **39.555,86€**.

4) Με την υπ΄ αριθμ./05-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 25.943,78€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 31.132,54€, **ήτοι** συνολικό ποσό **57.076,32€**.

5) Με την υπ΄ αριθμ./05-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997, διότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/200 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2009 και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

6) Με την υπ΄ αριθμ./05-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 4 του ν.2523/1997, διότι ο προσφεύγων δεν υπέβαλε α) την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/2000 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2010 και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή και β) την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1α του ν.2859/2000 περιοδική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου έτους 2010 και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ χρήσεων 2009 και 2010 προέκυψαν από το πόρισμα της από 05/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, από το οποίο προκύπτει:

Για τη χρήση 2009, καθόσον ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει: α) την περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4^ου τριμήνου χρήσης 2009, και β) την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2009, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών**, των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων και των **φορολογητέων εισροών**, σύμφωνα τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Για τη χρήση 2010, καθόσον ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει: α) τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2^ου και 4^ου τριμήνου της χρήσης 2010, και β) την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2010, και τα βιβλία και τα στοιχεία του έχουν κριθεί **ανακριβή**, ο έλεγχος προκειμένου να υπολογίσει της υποχρεώσεις του προσφεύγοντος που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.2859/2000 προέβη στον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου **48 §3 του ν. 2859/2000**, και στην αναγνώριση των **εισροών** του προσφεύγοντος διότι υπήρχαν τα αντίστοιχα νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

7) Με την υπ' αριθμ./3-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013, διότι από 01/03/2010 – 31/12/2010 οι εγγραφές της έδρας (κεντρικό) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος έχουν εκτυπωθεί σε αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

8) Με την υπ' αριθμ./5-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 του ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013, διότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση της μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 59§3 του ν.2238/1994.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, β) να κριθούν τα βιβλία του ως ακριβή γιατί όλα τα δεδομένα είναι καταχωρημένα σε θεωρημένες καταστάσεις υποκαταστήματος, γ) να μην προσαυξηθούν τα

ακαθάριστα έσοδα και δ) το αποτέλεσμα να υπολογιστεί λογιστικά γιατί ουδεμία αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ή απόκρυψη εσόδων ή εξόδων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων και φύλλων ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 και 2010 εντός του 2017.
2. Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών είναι λανθασμένος δεδομένου ότι δεν υπάρχει αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων καθώς όλα τα δεδομένα που έχουν μεταφερθεί στις αθεώρητες καταστάσεις του κεντρικού είναι ΙΔΙΑ με τα καταχωρημένα στις θεωρημένες καταστάσεις του υποκαταστήματος και τα φορολογικά στοιχεία τιμολόγια ΟΛΩΝ των ελεγχόμενων ετών έχουν εκδοθεί από θεωρημένα στελέχη.
3. Λόγω ανωτέρας βίας, αδυναμία εξόφληση οφειλών, δεν ήταν θεωρημένη η κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων του κεντρικού.
4. Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή δεν αρκεί οποιαδήποτε παρατυπία ή παράβαση αλλά πρέπει να καθιστά αυτή λόγω των παρενεργειών της εξ αντικειμένου αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό, γεγονός που δεν υπάρχει στην υπό κρίση περίπτωση.
5. Δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων και πολύ λανθασμένα προσauξηθήκαν τα ακαθάριστα έσοδα τόσο για την φορολογία εισοδήματος όσο και για το ΦΠΑ.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων

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 ιδίου 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 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.

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 τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής.

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

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 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 **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 υπ'όψιν 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 φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Φ.Μ.Υ. και εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, δυνάμει των με αριθ./2015 και/1/2016 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ./17-06-2015 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2015, ποσού 990.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει τις κάτωθι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 και 2010 :

Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος

Οικονομικός έτος	Αρ. δήλωσης/ Η/νια Παραλ.	
2010	/11-07-2010	Αρχική
2011	/27-06-2011	Αρχική

Επειδή, από την από 05/10/2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και από το πληροφοριακό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι:

- οι ως άνω δηλώσεις δεν έχουν υποβληθεί εκπροθέσμως,
- για τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή άλλα στοιχεία σε βάρος του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013.**
- Δεν συντρέχουν οι περιπτώσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49§3γ του ν. 2859/2000, λαμβάνοντας υπόψη και τις πρόσφατες ΠΟΛ 1194/2017 και 1191/2017 περί συμπληρωματικών στοιχείων και ανακρίβειας δηλώσεων, καθόσον αφορμή του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ./17-06-2015 αίτηση του προσφεύγοντος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2015 ποσού 990.000,00€.

Επειδή, από τις από 05/10/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, Φ.Μ.Υ. και Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών προκύπτει ότι ο **προσφεύγων δεν έχει υποβάλει:**

- εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38§1β΄ του ν. 2859/2000,
- περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 4^{ου} τριμήνου χρήσης 2009 και 2^{ου} και 4^{ου} τριμήνου χρήσης 2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38§1α΄ του ν. 2859/2000 και
- οριστική δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-12/12/2009, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59§3 του ν.2238/1994.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων και φύλλων ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 και 2010 εντός του 2017 και αναπτύσσει αναλυτικά τους ισχυρισμούς του

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις οι χρήσεις 2009 και 2010 (οικονομικά έτη 2010 και 2011), **ως προς το εισόδημα** και τα πρόστιμα επί παραβάσεων **ΚΒΣ**, υπόκεινται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου, παραγράφηκε στις 31/12/2015 και 31/12/2016, αντίστοιχα .

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα προσβαλλόμενα Φύλλα ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2009 και 2010 που εκδόθηκαν την 05/10/2017 και η Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσεως 2010 που εκδόθηκε την 03/10/2017 πρέπει να ακυρωθούν, είναι βάσιμος.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις, οι χρήσεις 2009 και 2010, **ως προς το ΦΠΑ** και τα **πρόστιμα ΦΠΑ**, υπόκεινται σε **δεκαετή παραγραφή**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου **57§2 α΄ του ν. 2859/2000** και **9§5 του ν.2523/1997**, και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου, παραγράφεται στις 31/12/2020 και 31/12/2021, αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου προστιθέμενης αξίας χρήσεων 2009 και 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ομοίως, με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις η χρήση 2009, **ως προς το Φ.Μ.Υ.**, υπόκεινται σε **δεκαπενταετή παραγραφή**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 και **9§5 του ν.2523/1997**, και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου, παραγράφεται στις 31/12/2025

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/1997) λόγω της μη υποβολής οριστικής δήλωσης ΦΜΥ χρήσης 2009, έχει υποπέσει σε παραγραφή, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς περί λανθασμένης απόρριψης των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2,4 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.

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) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,"

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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) **δεν τηρεί** κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή **το βιβλίο εσόδων - εξόδων** ή **τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων** ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1 β', 2 και 3 του Π.Δ. 186/1992:

«1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:

"Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

β) το βιβλίο εσόδων -εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

3. Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας και προκειμένου για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994:

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων...

«Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

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, σύμφωνα με τη σκέψη 6 της υπ' αριθ. **1684/2014 απόφασης του β' τμήματος του ΣτΕ** προκύπτει ότι:

«Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσεως για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3277/2010). Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα των λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3012/1997 κ.α.). Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο προκειμένου να αποφανθεί αν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επιπτώσεως των πλημμελειών αυτών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει μεμονωμένα την καθεμία από αυτές (ΣτΕ 1998/2011, 3064/2008, 2456/2003).»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992,

Α) από τον έλεγχο του τηρούμενου βιβλίου (μηνιαία κατάσταση Εσόδων - Εξόδων), του **υποκαταστήματος** της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι οι εγγραφές για το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01/2009 -31/12/2010 έχουν καταχωρηθεί σε **θεωρημένο** μηχανογραφικό έντυπο και

Β) από τον έλεγχο του τηρούμενου βιβλίου (μηνιαία κατάσταση Εσόδων - Εξόδων), **της έδρας** (κεντρικό) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Από 01/01/2009 έως 28/02/2010 οι εγγραφές έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **θεωρημένο** μηχανογραφικό έντυπο, ενώ
- Από 01/03/2010 έως 31/12/2010 οι εγγραφές έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 2, 19§2 και 30§4 περ. θ' του Π.Δ. 186/1992, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2010 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/1994 και 48 του ν. 2859/2000.

Επειδή, περεταίρω, από τις ως άνω εκθέσεις προκύπτει ότι ο έλεγχος διενήργησε όλες τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, βάσει των ΠΟΛ.1037/2005 και 1081/2005, ήτοι επαλήθευση ύψους ακαθαρίστων εσόδων - αγορών, επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων- αγορών, επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων με βάση τα δελτία αποστολής, επαλήθευση επιστροφών – εκπτώσεων, επαλήθευση αθροίσεων εσόδων- αγορών, έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγορών, έλεγχος ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας, έλεγχος δαπανών που υπερβαίνουν τα 294€.

Επειδή, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις, πλην της καταχώρησης των εγγραφών της έδρας σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο από 01/03/2010 έως 31/12/2010.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο χαρακτηρισμός των βιβλίων του ως ανακριβών είναι λανθασμένος δεδομένου ότι δεν υπάρχει αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων καθώς όλα τα δεδομένα που έχουν μεταφερθεί στις αθεώρητες καταστάσεις του κεντρικού είναι ΙΔΙΑ με τα καταχωρημένα στις θεωρημένες καταστάσεις του υποκαταστήματος και τα φορολογικά στοιχεία τιμολόγια ΟΛΩΝ των ελεγχόμενων ετών έχουν εκδοθεί από θεωρημένα στελέχη.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/09-03-2018 υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του, των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων του υποκαταστήματος (θεωρημένες) και του κεντρικού (αθεώρητες) της χρήσης 2010 προκύπτει ότι το γενικό σύνολο των **εξόδων** του κεντρικού με ημερομηνία 31/12/2010 ανέρχεται σε ποσό **28.853,38€** το οποίο προέρχονται από κινήσεις του υποκαταστήματος, πλην εξόδων συνολικής αξίας **2.479,19€**. και το γενικό σύνολο των **εσόδων** ανέρχεται σε ποσό 107.865,00€ πλέον φπα 24.808,96, ήτοι σύνολο 132.673,95€, το οποίο προέρχεται εξολοκλήρου από κινήσεις του υποκαταστήματος.

Επειδή, βάσει πάγιας νομολογίας έχει κριθεί ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται εξωλογιστικώς, εφ' όσον οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ο έλεγχος αναιτιολόγητα έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή καθώς δεν απέδειξε ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις κλονίζουν τη πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2010 κρίνονται ακριβή και προβαίνουμε σε λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων ως προς το ΦΠΑ (οι πράξεις εισοδήματος έχουν ήδη ακυρωθεί με την παρούσα απόφαση, λόγω παραγραφής βλ. 1^ο ισχυρισμό) και συγκεκριμένα ως κάτωθι:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2010						
	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕ ΔΕΔ	
	ΕΚΡΟΕΕΣ	ΦΟΡΟΣ	ΕΚΡΟΕΕΣ	ΦΟΡΟΣ	ΕΚΡΟΕΕΣ	ΦΟΡΟΣ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΡΩΝ			116.494,20	26.793,67	107.865,00	24.808,95
ΕΚΡΟΕΕΣ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ			30.000,00		30.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ			146.494,20	26.793,67	137.865,00	24.808,95
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ						
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	1.923,58	256,06	5.218,54	849,89	5.218,54	849,89
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	1.923,58	256,06	5.218,54	849,89	5.218,54	849,89
ΛΟΙΠΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΕΣ, ΕΞΑΙΡ. ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ						
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΩΝ	1.923,58		5.218,54		5.218,54	
ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης, λοιπά προστιθέμενα ποσά						
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				25.943,78		23.959,06
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ 120%				31.132,53		
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013						11.979,53
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*						8.919,96
Σύνολο για καταβολή				57.076,31		44.858,55

Επειδή, το πρόστιμο του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, στο διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ των υπό κρίση περιόδων επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας/μη υποβολής, τα πρόστιμα, που επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα με τις με αρ./05-10-2017 και/05-10-2017 πράξεις επιβολής πρόστιμου λόγω μη

υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, πρέπει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και στο πλαίσιο έλεγχου της νομιμότητας έκδοσης των πράξεων, να ακυρωθούν.

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 επεικέστερη 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 **επεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επεικέστερης 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 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ./2017 και/2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2009 και 2010, αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επεικότερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2009:

Διαφορά φόρου: **17.979,94 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	21.575,93 €	8.989,97 €	6.693,93 €	15.683,90 €	15.683,90 €

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **23.959,06 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.750,87 €	11.979,53 €	8.919,96 €	20.899,49 €	20.899,49 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση

α) των υπ' αριθ./5-10-2017 και/5-10-2017, Φύλλων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα,

β) της υπ' αριθ./3-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και

γ) των υπ' αριθμ./05-10-2017 και/05-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα.

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των υπ' αριθ./5-10-2017 και/5-10-2017 Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, αντίστοιχα.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ' αριθ./5-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2009

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	144,00 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	172,80€	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	316,80 €	0,00 €

β) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	17.979,94 €	17.979,94€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	21.575,92 €	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		8.989,97 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		6.693,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.555,86 €	33.663,84 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

γ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

ΜΗΔΕΝ

δ) Πρόστιμο ΦΜΥ (άρθρο 4 ν.2523/97)

100,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	12.328,52 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	14.794,22 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.122,74	0,00 €

β) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	25.943,78 €	23.959,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	31.132,54 €	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		11.979,53 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		8.919,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.076,32 €	44.858,55 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

γ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

ΜΗΔΕΝ

δ) Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν.4174/2013

ΜΗΔΕΝ

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

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.