



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 27.4.2018

Αριθμός Απόφασης:2182

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Ιλίου Αττικής, οδός, κατά των: α) της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2004, και β) της υπ' αριθμ./2017 Απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. α)/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2004, και β)/2017 Απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27.12.2017 οικείες εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού ύψους 6.865,92 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 8.239,10 , ήτοι συνολικό ποσό 15.105,02 € .

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω των κάτωθι διαπιστωθεισών παραβάσεων κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης:

- 1) Δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο κατά την πώληση δύο σωμάτων κεντρικής θέρμανσης αξίας 108 Ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 12 του ΠΔ 186/1992,
- 2) Δεν ζήτησε τιμολόγιο πώλησης ή δεν εξέδωσε ο ίδιος τιμολόγιο αγοράς, για την αγορά 65 σωμάτων κεντρικής θέρμανσης αξίας 3.502 Ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 12 του Π.Δ. 186/1992,
- 3) Δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο κατά την πώληση 22 καυστήρων κεντρικής θέρμανσης αξίας 3.628 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 12 του Π.Δ. 186/1992.
- 4) Δεν ζήτησε τιμολόγιο πώλησης ή δεν εξέδωσε ο ίδιος τιμολόγιο αγοράς, για την αγορά 1 καυστήρα κεντρικής θέρμανσης αξίας 229 Ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 12 του ΠΔ 186/1992.

Β) Με την υπ' αριθμ./2017 Απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους ποσού 600,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 38§1β' του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 27.12.2017 εκθέσεων ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αντίστοιχα, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ./9.3.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με αιτία ελέγχου « την επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης».

Ειδικότερα αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, Τμήμα 24ο Μονομελές, με την οποία ακυρώθηκαν η/2006 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και/2006 Απόφαση επιβολής προστίμου και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, ο οποίος δεν είχε τηρηθεί κατά την έκδοση της αρχικών αυτών πράξεων.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ζητά να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμισθούν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- Εσφαλμένος προσδιορισμός του καταλογισθέντος χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., καθώς ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε το βάσει της οικείας φορολογικής δήλωσης χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., το οποίο, σύμφωνα με τη δεύτερη σελίδα της προσβαλλομένης ανέρχεται σε 3.454,63. Συνεπώς η διαφορά μεταξύ φόρου βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 3.411,29 ευρώ με ανάλογη μεταρρύθμιση και του οικείου προσθέτου φόρου.
- Μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού, στο πλαίσιο μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α.
- Ήταν δυνατός ο προσδιορισμός των εκροών του ΦΠΑ και λάθος χώρησε εξωλογιστικός προσδιορισμός.
- Η διάταξη του άρθρου 30 παρ.4 του ΚΒΣ (π.δ.186/1992), δυνάμει της οποίας τα βιβλία του χαρακτηρίζονται ως ανακριβή, έχει καταργηθεί.
- Εν προκειμένω ήταν σε κάθε περίπτωση εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.
- Μη σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. αλλά λήψη υπόψη ως φορολογητέων εκροών, των ακαθαρίστων εσόδων, όπως είχαν προσδιοριστεί στη φορολογία εισοδήματος.
- Εν προκειμένω καθίστανται εφαρμοστέες, οι ευνοϊκότερες διατάξεις για μεν την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, η διάταξη του αρ. 49 του Ν. 4509/2017, για δε τη δεύτερη, το αρ. 54 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.
- Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς καταλογισμό προστίμων για την ένδικη διαχειριστική περίοδο 2004 έχει υποπέσει στην παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 και 6 του Ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994: “Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο Προϊστάμενος της Δημόσιας

Οικονομικής Υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.”

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η με αριθμό/2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκαν η/2006 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και/2006 Απόφαση επιβολής προστίμου και αναπέμφθηκε η υπόθεση για να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, επιδόθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Αγίων Αναργύρων την **17.2.2017**. Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης εκδόθηκε η υπ’ αριθμ./9.3.2017 εντολή ελέγχου με αιτία ελέγχου « την επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου μαζί με την υπ’ αριθ./2017 προσωρινή διορθωτική πράξη ΦΠΑ, με το οποίο εκαιέτο να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με τη επικείμενη έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών.

Τα ως άνω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 06/12/2017, όπως τούτο αποδεικνύεται από την από 06/12/2017 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου

Με την ως άνω διαδικασία του παρασχέθηκε η δυνατότητα να υποβάλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του ασκώντας το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Ο προσφεύγων δεν κατέθεσε κανενός είδους υπόμνημα επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και κατόπιν αυτού εξεδόθησαν οι από 28/12/2017 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ και επ’ αυτών οι υπ’ αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και η υπ’ αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2004 .

Το δε σύνολο των ως άνω πράξεων επεδόθη στον φορολογούμενο **στις 03/01/2018**, όπως τούτο αποδεικνύεται από την από 03/1/2018 έκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου

Συνεπώς η έκδοση και κοινοποίησή της προσβαλλόμενης Πράξης επιβολής Προστίμου συντελέσθηκε εντός της προβλεπόμενης από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 προθεσμίας του ενός έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι δεν είναι νόμιμη η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πλαίσιο μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, τούτο δε διότι η διαδικασία εξωλογιστικού προσδιορισμού έχει καταργηθεί από την έναρξη σε ισχύ του Ν.4174/2013 και οι νέες διαδικασίες καταλαμβάνονται τον ως άνω νόμο, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση **οι εκδοθείσες κατ’ επανάληψη της διαδικασίας, προσβαλλόμενες πράξεις, διέπονται από το καθεστώς του Ν. 4174/2013 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ως προς την διαδικασία, ενώ ως προς φορολογία και τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου διέπονται από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 ΚΦΕ και ν. 2859/2000 ΦΠΑ καθόσον αφορούν σε χρήση προγενέστερη της ισχύος του νόμου αυτού.** Ειδικότερα :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 Ν.4174/2013** (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας)
Μεταβατικές διατάξεις

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

.....
7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 του ν. 4172/2013** (Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος) που αντικατέστησε τον ν. 2238/1994 :

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

Συνεπώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004 ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 ΚΦΕ και ν. 2859/2000 ΦΠΑ. Οι διατάξεις του ν. 4174/2013 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορούν στην διαδικασία σχετικά με την έκδοση της πράξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000

1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

.....
3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό και ότι σε κάθε περίπτωση ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσδιορισμός των εκροών στο Φ.Π.Α. έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα και από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Συνεπώς απαραδέκτως προσβάλλεται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και εκροών, καθόσον αυτός προέκυψε από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και δεν προσβάλλεται με την παρούσα, η οποία στρέφεται κατά πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, και Απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει ως λόγο ότι δεν συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α. αλλά λήφθηκαν υπόψη ως φορολογητέες εκροές, τα ακαθάριστα έσοδα όπως είχαν προσδιοριστεί στη φορολογία εισοδήματος.

Στην προκειμένη περίπτωση όμως συντάχθηκε η από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ καθώς και η από 28/12/2017 έκθεση προστίμου και βάσει αυτών εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2004.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένος προσδιορισμός του καταλογισθέντος χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., καθώς ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε το βάσει της οικείας φορολογικής δήλωσης χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., το οποίο, σύμφωνα με τη δεύτερη σελίδα της προσβαλλομένης ανέρχεται σε 3.454,63. Συνεπώς η διαφορά μεταξύ φόρου βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 3.411,29 ευρώ με ανάλογη μεταρρύθμιση και του οικείου προσθέτου φόρου.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αλλά και από έρευνα μέσω taxis κατά το χρόνο διενέργειας του αρχικού ελέγχου την 27.6.2006 δεν είχε υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές βάσει των τηρηθέντων βιβλίων του ήταν 422.235,70 και ο οφειλόμενος φόρος Φ.Π.Α. 3.454,63. Εν συνεχεία από τον ίδιο έλεγχο λόγω των διαπιστωθεισών παραβάσεων τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο και τα ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέες εκροές προσδιορίσθηκαν σε 441.187,36 και ο οφειλόμενος φόρος στο ποσό των 6.865,92.

Σε χρόνο μεταγενέστερο του αρχικού ελέγχου την 29.6.2010 υπέβαλε την με αριθμό/2010 εκκαθαριστική δήλωση διαχειριστικής Φ.Π.Α. περιόδου 2004, από την οποία δεν προέκυπτε φόρος (μηδενική) με δηλωθείσες φορολογητέες εκροές 119.351,33 ευρώ έναντι 422.235,70 ευρώ που προέκυψαν βάσει βιβλίων.

Συνεπώς το ποσό των 3.454,63 που επικαλείται ο προσφεύγων δεν είναι ποσό που κατέβαλε βάσει αρχικής δήλωσης, εφόσον δεν είχε υποβάλει δήλωση, αλλά ποσό που καταλογίσθηκε από το έλεγχο ως οφειλόμενο βάσει βιβλίων και ορθώς δεν λήφθηκε υπόψη για συμψηφισμό από τον έλεγχο.

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

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

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

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

Συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος σχετικά με την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό για την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27.12.2017 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αντίστοιχα, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την αποδοχή αυτής ως προς την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, όσον αφορά στον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Β) Την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγους.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Α) Υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
-----------------------------	---------	---------	----------	---------

31/12/2004				
Φορολογητέες εκροές	-	441.187,36	441.187,36	
Φορολογητέες εισροές	-	283.712,90	283.712,90	
Φόρος εκροών		79.413,72	79.413,72	
Φόρος εισροών		72.547,80	72.547,80	
Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.		6.865,92€	6.865,92€	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως η οριστική πράξη)		8.239,10€		
Πρόστιμο παρ. 1 ^η άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			3.432.90€	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%			2.656,40€	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		15.105,02	12.955,20	2.149,80

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 8.239,10€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (3.432,90+ 2.656,40) 6.089,30€. Συνεπώς, στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, ως επεικότερη κύρωση.

Β) Πρόστιμο άρθρου 4 ν.2523/97: ποσό 600,00 ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.