



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9/1/2017

Αριθμός απόφασης: 43

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της υπό εκκαθάριση εταιρίας «. –» , ΑΦΜ και β) του του (διαχειριστή & εκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας), κατά της υπ' αρ. (Α.Ε.Π./12-7-2016) πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, της υπ' αρ. (..../12-7-2016) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της υπ' αρ. (..../2016) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και κατά της υπ' αρ. (...../2016) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ. (Α.Ε.Π./12-7-2016) πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, την υπ' αρ. (..../12-7-2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την υπ' αρ. (...../2016) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και την υπ' αρ. (...../2016) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08/09/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής α) της υπό εκκαθάριση εταιρίας «. –» , ΑΦΜ και β) του του (διαχειριστή & εκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας), 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:

- ✓ Με την με αριθμό (Α.Ε.Π.-2016) προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€ για το φορολογικό έτος 01/01/2015 – 31/12/2015 για μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτοκόλλου/19-11-2015

έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 (περίπτωση δ') του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

- ✓ Με την με αριθμό (..../12-7-2016) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 211.930,03€, τέλη χαρτοσήμου ποσού 6.055,15€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.211,03€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 254.316,04€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 7.266,18€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.453,24€, ήτοι συνολικό ποσό **482.231,66€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. στ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω μη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

- ✓ Με την υπ' αρ. (..../2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 566.454,55€, πλέον 679.745,46€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **1.246,200,01€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013) καθώς και των άρθρων 1& 2 του Ν. 2523/97.

Για τον προσδιορισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω του ότι τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του ως προς τις φορολογητέες εκροές τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος. Αναφορικά με τις φορολογητέες εισροές, αυτές δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο καθότι η προσφεύγουσα ουδέποτε επέδειξε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, προς απόδειξή τους, παρά τις σχετικές προσκλήσεις της φορολογικής αρχής (..../17-7-2015,/19-11-2015).

- ✓ Με την υπ' αρ. (..../2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω μη υποβολής του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36§5δ του Ν. 2859/00, ανακεφαλαιωτικού πίνακα Α', Β', Γ' & Δ' Τριμήνου του 2004 για

τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 § 1, 2 & 12 του Ν. 2859/2000.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αρ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./20-12-2013 εντολής, γνωστοποίηση της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ./23-12-2013). Κατά τον έλεγχο εφαρμόστηκαν τα προβλεπόμενα στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, ύστερα από την υπ' αρ. πρωτ. / απόφαση εξαίρεσης της ΠΟΛ 1072/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητούν να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έχει υποπέσει στην παραγραφή. Ουδέποτε επιδόθηκε με οποιονδήποτε τρόπο η με αρ. 1100/20-12-2013 εντολή ελέγχου, η οποία φέρεται να έχει επιδοθεί με συστημένη επιστολή με την αρ. πρωτ./23-12-2013 γνωστοποίηση. Οι διαδοχικές παρατάσεις που έχουν θεσπιστεί δεν περιλαμβάνουν τις χρήσεις για τις οποίες είχε ήδη δοθεί παράταση με προγενέστερους νόμους.

Θα πρέπει να εφαρμοσθεί η πενταετής παραγραφή του Ν. 4174/2013 και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες.

2. Οι διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού έχουν ρητά καταργηθεί, καθώς και κάθε εφαρμοστική Υπουργική απόφαση και εγκύκλιος που τον αφορά. Στην προσβαλλόμενη έκθεση φορολογίας εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται καμία αιτιολογία, σχετικά με την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η υποτιθέμενη αδυναμία διενέργειας επαληθεύσεων βασίζεται σε άκυρη πρόσκληση στην οποία δεν διευκρινίζεται γιατί είναι δυσχερής ο έλεγχος στην έδρα της επιχείρησης ή σε χώρο που θα υποδεικνύονταν.

3. Δεν υφίσταται καμία παράβαση άρνησης ελέγχου. Καμία υποχρέωση δεν υπήρχε για παράδοση των βιβλίων σε σύντομη προθεσμία με βάση άκυρη πρόσκληση για παραγεγραμμένη χρήση.

4. Καμία σχετική πρόβλεψη στο νόμο δεν υπάρχει σχετικά με την μη αναγνώριση των φορολογητέων εισροών στο Φ.Π.Α. του οφειλόμενου φόρου.

5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες κατά το μέρος που επιβάλουν πρόσθετους φόρους πέραν των ορίων του θέτει ο Ν. 4174/13. Μη νόμιμη η επιβολή των κυρώσεων του Ν. 2523/97.

6. Οι διαφορές επί των συγκεντρωτικών καταστάσεων τυγχάνουν αυθαίρετες και αναπόδεικτες.

7. Εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης. Θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 κι όχι προγενέστερες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72 παράγραφος 11** του **Ν. 4174/13**: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».
- **Επειδή**, στο άρθρο **9§5** του **Ν.2523/97** ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το αρ.**84 παρ. 1** του **Ν.2238/94** «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».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων **1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000** (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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».
- **Επειδή**, με μια σειρά νόμων παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων. Συγκεκριμένα:
 - Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.
 - Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.
 - Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.Σύμφωνα τέλος με το άρθρο 22 του νόμου 4203/2013 «..Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **v.4337/2015**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».
- **Επειδή**, σε καμία περίπτωση ο νόμος 4203/2013 δεν θέτει ως προϋπόθεση μη παραγραφής μιας υπόθεσης την αποστολή γνωστοποίησης στον ενδιαφερόμενο, παρά μόνο την έκδοση εντολής ελέγχου έως τις 31/12/2013. Παρόλα αυτά στην υπό εξέταση περίπτωση η υπ' αρ./2013 εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αρ. πρωτ./23-12-2013 Γνωστοποίηση με συστημένη επιστολή (RE) στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνσή του και επεστράφη ως αζήτητη.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας την υπ' αρ. **...../2013 εντολή ελέγχου**, καθιστώντας την υποκείμενη σε έλεγχο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004. Με τον τρόπο αυτό για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων, που το πρώτον έληγε στις 31/12/2010, έως τις 31/12/2016.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι ορθώς εφαρμόσθηκαν οι κείμενες διατάξεις ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού,

- **Επειδή,** στο άρθρο 72§1 του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) ορίζεται ρητώς ότι οι διατάξεις 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. Επιπρόσθετα στην παράγραφο 25 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Ως εκ τούτου, από το συνδυασμό των ανωτέρω παραγράφων προκύπτει ότι ο προηγούμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) παύει να ισχύει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ για προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους (έως 31/12/2013) εξακολουθεί να βρίσκεται σε ισχύ. Συνεπώς, δυνάμει των ανωτέρω μεταβατικών διατάξεων ορθώς εφαρμόστηκε από τον έλεγχο για την διαχειριστική χρήση 2004 ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν.2238/1994.

- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92** : « Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)β).....,γ) δ) ε) ,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 , 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 αυτά αφορούν..... 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.»
- **Επειδή,** με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.....»

- Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. 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. β).....γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ)..... 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**, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων**

και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

- **Επειδή**, εν προκειμένω, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ. 1037/2005, ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣΤΕ 1038/2011). Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της υπό κρίση περιόδου προσδιορίστηκαν ορθώς από την Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου.
- **Επειδή**, έως και σήμερα ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει ούτε στη Δ.Ο.Υ. αλλά ούτε και στην υπηρεσία μας, τα βιβλία και στοιχεία της υπό κρίση περιόδου, έτσι ώστε να υπάρξει η δυνατότητα λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων αυτής.
- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό περί ακυρότητας των υπ' αρ./19-11-2015 &/17-7-2015 προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. και όχι στην έδρα της επιχείρησης, όπως προβλέπεται για τα βιβλία Γ' κατηγορίας, στο άρθρο **23§2 του Ν. 4174/13** ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....». Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι βάσει του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) η φορολογική διοίκηση δύναται να διενεργεί έλεγχο από τα γραφεία της υπηρεσίας, δίχως ο έλεγχος αυτός να πάσχει ακυρότητας,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν υπήρχε παράβαση άρνησης ελέγχου

- **Επειδή**, στο άρθρο **14 του Ν. 4174/13** ορίζεται σαφώς ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας....»

- **Επειδή**, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002). Στην προκειμένη περίπτωση, παρά
- **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **54§1** του **Ν. 4174/2015**: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:..... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.....». Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 περ. α' του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.....»
- **Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε καμία εκ των δύο προσκλήσεων για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης (..../19-11-2015 &/17-7-2015), δίχως να επικαλείται λόγους ανωτέρας βίας, συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος ορθώς επέβαλε την διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54§1δ του Ν. 4174/13 (μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί ανυπαρξίας της παράβασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης της μη αναγνώρισης των φορολογητέων εισροών στο Φ.Π.Α. του οφειλόμενου φόρου.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92**, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.
- **Επειδή**, στο άρθρο **32 του Ν. 2859/00** ορίζεται ότι:
1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».
- **Επειδή**, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2859/00** ορίζεται ότι: «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 Δ.Ο.Υ. 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 περιέχονται 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, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία της επιχείρησης ούτε κανένα παραστατικό - αποδεικτικό πραγματοποίησης των φορολογητέων εισροών και ως εκ τούτου καθίστατο αδύνατη η διενέργεια ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποιήθηκαν αυτές και αν νομίμως έγινε η έκπτωση τους από φορολογητέες εκροές της υπό κρίση περιόδου.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική διοίκηση προσδιόρισε τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας, χωρίς να αναγνωρίσει τις φορολογητέες εισροές της υπό κρίση περιόδου. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αθεμελίωτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής των κυρώσεων του Ν. 2523/97.

- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72§17** του **Ν. 4174/2015**: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».
- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72§19** του **Ν. 4174/2015**: «Για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ορθώς, βάσει των προαναφερθείσων διατάξεων, εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου 2523/97. Ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής αυτού προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος,

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι διαφορές επί των συγκεντρωτικών καταστάσεων τυγχάνουν αυθαίρετες και αναπόδεικτες.

- **Επειδή,** η από 01/07/2016 έκθεση ελέγχου αναφέρεται επί των διαφορών που προκύπτουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, βάσει συγκεκριμένων και αξιόπιστων στοιχείων που αντλήθηκαν από την Γ.Γ.Π.Σ.
- **Επειδή,** ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, ώστε να μπορεί να γίνει επαλήθευση του ύψους των συναλλαγών που πραγματοποίησε και καταχώρισε, δεν καταλογίστηκε παράβαση από την φορολογική διοίκηση για τις διαφορές αυτές. Επιπλέον, λόγω του ότι τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης

υπερτερούσαν έναντι των εμφανιζόμενων ποσών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ο έλεγχος δεν τις έλαβε υπόψιν του ούτε κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013

- **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 Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».
- **Επειδή**, για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου 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).
Επιπρόσθετα, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣΤΕ 2672/84).
- **Επειδή**, εν προκειμένω ορθώς η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των επιβαλλόμενων φόρων και προστίμων εφάρμοσε τις διατάξεις που ίσχυαν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο του 2004. Άλλωστε, όπως αναλυτικά έχει εκτεθεί κατά την εξέταση των προηγούμενων προβαλλόμενων ισχυρισμών (παραγραφή, μη νόμιμη εφαρμογή του Ν. 2523/97) ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας στις μεταβατικές του διατάξεις ρητώς αναφέρεται στην εφαρμογή της

προϊσχύουσας νομοθεσίας στις περιπτώσεις που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν. 4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Φορολογικό έτος 01/01/2015 – 31/12/2015

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 54 Ν. 4174/2013	500,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97	400,00€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	211.930,03€
Τέλη Χαρτοσήμου	6.055,15€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α.. χαρτοσήμου	1.211,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	254.316,04€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	7.266,18€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού	1.453,24€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	482.231,66€
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	566.454,55€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	679.745,46€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	1.246,200,01€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).