



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 16/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1997 και β) της υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1998, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1997 και β) την υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1998, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12/02/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1997, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 454.711,00 δρχ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 211.411 δρχ, ήτοι συνολικό ποσό 666.122 δρχ ή **1.954,87 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 58 και 53 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./12-02-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 1998, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.093.605 δρχ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 672.567 δρχ, ήτοι συνολικό ποσό 1.766.172 δρχ ή **5.183,19 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 58 και 53 του ν. 4174/2013.

1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου η από 27/3/2003 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης εικονικά στοιχεία με εκδότες με ΑΦΜ και, με ΑΦΜ, στις διαχ/κές περιόδους 1996, 1997, 1998, 1999 και 2000. Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν εικονικά, καθώς εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ.:

α)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 54.561,99 ευρώ για την χρήση 1996,

β)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 104.702,86 ευρώ για την χρήση 1997,

γ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1998,

δ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1999 και
ε) 164/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 188.683,20 ευρώ για την χρήση 2000.

Με τις υπ' αριθμ./2008,/2008,/2008,/2008 και/2008 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 4^ο τριμ.) ακύρωθηκαν αντίστοιχα οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου. Κατά των αποφάσεων αυτών, το Ελληνικό Δημόσιο εκπροσωπούμενο από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν. Ηρακλείου Αττικής άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με τις υπ' αριθμ./2010,/2010,/2010,/2010 και/2010 αποφάσεις του 3^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απερρίφθησαν οι ανωτέρω εφέσεις, με το σκεπτικό ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ήταν νομικά πλημμελείς λόγω μη κλήσης σε ακρόαση κατ' άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν. Ηρακλείου Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./19-1-2011 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας, όπως υπέδειξε και το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας του Υπ. Οικονομικών.

Εν συνεχεία, ο φάκελος με τις ανωτέρω αποφάσεις εστάλη από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου Αττικής στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, στις 12-3-2012, με το υπ' αριθμ. πρωτ./12-3-2012 έγγραφο της σύμφωνα με την Δ6Α ΕΞ 2011 Α.Υ.Ο. λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ν. Ηρακλείου και μεταφοράς αυτού στην Δ.Ο.Υ υποδοχής.

Με την υπ' αριθμ./16-3-2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Νέας Ιωνίας για την επανάληψη διαδικασίας συντάχθηκε η από 4/4/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν οι κάτωθι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου:

- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1996 και
- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1997.

Επί των ανωτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. προσέφυγε ο προσφεύγων στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών αλλά η υπόθεση του δεν έχει εκδικαστεί μέχρι σήμερα, σύμφωνα με την από 12/02/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (επανελέγχου).

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Κατόπιν της υπ' αριθμ./17-10-2005 εντολής επανελέγχου για τις χρήσεις 1996, 1997 και 1998 και τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 1999, 2000 και 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ./30-11-2005 (για τη χρήση 1996) και/30-11-2005 (για τη χρήση 1997) φύλλα ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Οι χρήσεις μέχρι και το 1998 είχαν περαιωθεί βάσει της ΠΟΛ 1155/2002).

Τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα είχαν κριθεί ανακριβή λόγω: α) λήψης εικονικών στοιχείων και β) μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο μετά από πρόσκληση.

Επί των δικαστικών προσφυγών που ασκήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2016 και/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14^ο

Τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος Φ. Π., για τις χρήσεις 1996 και 1997 (οικονομικά έτη 1997 και 1998) αντίστοιχα, καθώς κρίθηκε ότι: α) δεν ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεως ούτε ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, β) μη νόμιμα ο έλεγχος είχε κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και γ) η έκθεση επίδοσης της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα δεν ανέγραφε την ώρα επίδοσης, γεγονός που την καθιστούσε άκυρη.

Κατόπιν των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Νέας Ιωνίας εξέδωσε και τις με αριθμ./26.6.2017 και26.6.2017 εντολές μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τις χρήσεις 1996 και 1997.

Κατόπιν των παραπάνω εντολών μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Νέας Ιωνίας (ως αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ υποδοχής), ο έλεγχος επέδωσε στον κο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., τις με αριθμ. πρωτ./11.1.2018 και/11.1.2018 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στις 11/01/2018 και ώρα 12.00 μ.μ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ./17.1.2018 υπεύθυνη δήλωση με την οποία δήλωσε ότι τα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης τα είχε προσκομίσει στις 21/02/2017 σύμφωνα με τη με αριθμ./16.2.2017 πρόσκληση, η οποία είχε εκδοθεί σε συνέχεια της υπ' αριθμ./21.9.2016 εντολής ελέγχου, και είναι στη διάθεση του ελέγχου. Πράγματι ο προσφεύγων είχε προσκομίσει το βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/1996, 1/1-31/12/1997, 1/1-31/12/1998, 1/1-31/12/1999, 1/1-31/12/2000 και 1/1-19/3/2001 (διακοπή εργασιών), τα οποία παρελήφθησαν από τον έλεγχο με την αριθμ. απόδειξη παραλαβής βιβλίων και στοιχείων στις 21/2/2017 και ώρα 11:45 π.μ.

Επίσης, είχε ήδη επιδοθεί στον προσφεύγοντα, στις 11-3-2011, η υπ'αριθ./2011 κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του Ν 2690/99, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου με την οποία κλήθηκε όπως εντός 10 ημερών υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς οι τυπικές πλημμέλειες που επικαλούνται οι αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών έχουν ήδη θεραπευτεί.

Ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι τιμολόγια:

Α) Στη χρήση 1996:

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό (δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1	/29.2.1996	.....	.....	2.146.000	386.280	2.532.280

	Τ.Π.					
2	/15.6.1996 Τ.Π.	.....	.....	3.000.000	540.000	3.540.000
3	ΤΠ-ΔΑ. ...../20.6.1996	.....	.....	2.000.000	360.000	2.360.000
4	ΤΠ-ΔΑ ...../5.8.1996	.....	.....	2.150.000	387.000	2.537.000
	ΣΥΝΟΛΟ			9.296.000	1.673.280	10.969.280

Β) Στη χρήση 1997

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό (δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../23.6.1997	.....	.....	4.476.250	805.725	5.281.975
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../27.12.1997	.....	.....	972.000	174.960	1.146.960
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../14.5.1997	.....	.....	5.213.000	938.340	6.151.340
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../18.10.1997	.....	.....	3.047.500	548.550	3.596.050
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../1.12.1997	.....	.....	4.130.000	743.400	4.873.400
	ΣΥΝΟΛΟ			17.838.750	3.210.975	21.049.725

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πραγματοποιήθηκαν πράγματι οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση, η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.
- Το γεγονός ότι η εκδότης επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις, δε σημαίνει ότι ήταν εικονική.
- Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1553/2003 το γεγονός ότι η εκδότης επιχείρηση δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα έδρα της, δεν σημαίνει ότι έπαυσε τις δραστηριότητές της αλλά ότι μεταφέρθηκε σε άγνωστη διεύθυνση.
- Η φορολογική αρχή η οποία κατ' αρχήν βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας ουδέποτε εξέτασε τις υπό κρίση συναλλαγές, αλλά αρκέστηκε στον έλεγχο που διεξήχθη από άλλη Υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε.).
- Στις χρήσεις 1996 και 1997, βάσει των κείμενων διατάξεων (άρθρ. 33 Κ.Φ.Ε.) φορολογήθηκε με αντικειμενικό τρόπο και κατά συνέπεια δεν υφίστατο λόγος ν' αυξήσει τις δαπάνες του.

- Επειδή το 90% των συναλλαγών της επιχείρησής του πραγματοποιούνταν με την αντισυμβαλλόμενη και λαμβανομένου υπόψη του τζίρου της δικής του επιχείρησης, οι υπό κρίση συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί κανονικά.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για τις επίμαχες χρήσεις 1996 και 1997 είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 31/12/2002 και 31/12/2003 αντίστοιχα.
- Ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνώμενες χρήσεις και παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%.
- Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά τα κρίνομενα έτη:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου,

εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν. 2238/94**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη:

«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).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή στο με **αριθμ. πρωτ. 1089935/1690/ΔΕ-Α' έγγραφο** της Διεύθυνσης Ελέγχων ορίζεται:

«.....

B. Διάφορα θέματα επί της περαίωσης των χρήσεων 1993 έως 1998 και επί ελέγχου γενικά.

3. Για υποθέσεις που περαιώθηκαν ή περαιώνονται με βάση τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1155/2002, ΠΟΛ. 1085/2003, 1065798/1480/15.7.03 και ΠΟΛ. 1107/25.9.03, εφόσον μετά την περαίωση περιέρχονται στις φορολογικές αρχές συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Ν. 1642/1986 που αφορούν τις ως άνω περαιωθείσες υποθέσεις, τότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αυτές (σχετ. οι διατ. των παρ. 4, άρθ. 10, απόφ. ΠΟΛ. 1155/02 και 7, άρθ. 11, απόφ. ΠΟΛ. 1085/03), κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

.....

β) Αν τα συμπληρωματικά στοιχεία συνίστανται σε τέτοιου είδους στοιχεία, τα οποία αν προϋπήρχαν της περαίωσης θα αποτελούσαν λόγο εξαίρεσης από την υπαγωγή στις πιο πάνω αποφάσεις, δηλαδή, ουσιαστικά, αν πρόκειται για στοιχεία από τα οποία προκύπτει αναμφισβήτητη η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων για μία ή περισσότερες από τις περαιωθείσες χρήσεις με βάση τις αποφάσεις αυτές, τότε, σε κάθε περίπτωση, θα διενεργείται εξ αρχής έλεγχος των συγκεκριμένων χρήσεων που βαρύνονται με τα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά τις γενικές επίσης διατάξεις και σύμφωνα με όσα περαιτέρω στην ανωτέρω περίπτωση α' αναφέρονται, από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τις χρήσεις αυτές ή από το αρμόδιο ελεγκτικό κέντρο, αν η αρχική περαίωση είχε γίνει από ελεγκτικό κέντρο.

Ευνόητο είναι ότι αν τα περιερχόμενα στις φορολογικές αρχές συμπληρωματικά στοιχεία συνίστανται σε δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία για τα οποία απαιτείται η διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, θα διενεργούνται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το ελεγκτικό κέντρο, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι αναγκαίες επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με τα τηρηθέντα στις οικείες χρήσεις βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ή και με οποιοδήποτε

επιπρόσθετο πρόσφορο αλλά και ασφαλή τρόπο και περαιτέρω, αναλόγως των διαπιστώσεων, θα εφαρμόζονται τα προαναφερόμενα, κατά τις πιο πάνω διακρίσεις.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002**:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου για τις χρήσεις 1996 και 1997.

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 1996, ο προσφεύγων είχε περαιώσει με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1155/2002. Η παραγραφή της εν λόγω χρήσης ξεκίνησε στις 31/12/1997 και έληξε στις 31/12/2002. Ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής και πέραν της αρχικής πενταετούς παραγραφής «συμπληρωματικά στοιχεία», τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002), και συγκεκριμένα η από 27/03/2003 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής που δεν είχε υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή της περαίωσης. Συνεπώς τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής για τη χρήση 1996 (ήτοι μετά την 31/12/2002) και ως εκ τούτου κατά την έκδοση της αρχικής πράξης φόρου εισοδήματος (του υπ' αριθμ./30-11-2005 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος) δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στη χρήση αυτή, καθώς είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαετούς παραγραφής και η λήξη της παραγραφής είχε παραταθεί μέχρι 31/12/2007.

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 1997, στην οποία ο προσφεύγων ομοίως είχε περαιώσει με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1155/2002, η παραγραφή ξεκίνησε στις 31/12/1998 και έληξε στις

31/12/2003. Ωστόσο εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής σε βάρος του προσφεύγοντος είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί η υπ' αριθμ./2003 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου κατά την έκδοση της αρχικής πράξης φόρου εισοδήματος (του υπ' αριθμ./30-11-2005 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος) δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στη χρήση αυτή, καθώς είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και η λήξη της παραγραφής είχε παραταθεί για δύο ακόμα έτη, ήτοι μέχρι 31/12/2005.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση για τις κρινόμενες χρήσεις, οι αρχικές πράξεις επιβολής του φόρου εισοδήματος, δηλαδή τα με αριθμ./30-11-2005 και/30-11-2005 φύλλα ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα εντός της προθεσμίας παραγραφής του Δημοσίου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, επειδή οι αρχικές καταλογιστικές πράξεις που ακυρώθηκαν με τις σχετικές δικαστικές αποφάσεις εκδόθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση, η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή και το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν σημαίνει ότι ήταν εικονική.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η ατομική επιχείρηση της με ΑΦΜ είχε κάνει έναρξη εργασιών στις 19.6.1986 στην Δ.Ο.Υ. Βύρωνα. Στις 24.4.1990 μετέφερε την έδρα της στη διεύθυνση στο Γαλάτσι την οποία διατήρησε έως την άνοιξη του 1996, κατά δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου, οπότε και έφυγε χωρίς να δηλώσει μεταβολή έδρας ή διακοπή εργασιών, μέχρι σήμερα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Βάσει του από 17-12-1996 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης (από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Γαλασίου) το ακίνητο στην ανωτέρω διεύθυνση είχε εκμιστωθεί από άλλον ενοικιαστή. Συνεπώς η εκδότρια επιχείρηση έχει εκδώσει τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία μετά την αποχώρησή της από την ανωτέρω διεύθυνση.

Η δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή Φ.Π.Α. στο Α.Φ.Μ., με το οποίο είχε κάνει έναρξη εργασιών. Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με ΑΦΜ, μόνο για το οικονομικό έτος 2001 και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με το ίδιο ΑΦΜ (.....) για τα έτη 1993 και 1994 (Χρήση 2 διαφορετικών Α.Φ.Μ. - Η διασταύρωση αυτών κατέστη δυνατή μετά την εφαρμογή του συστήματος TAXIS, το 1998).

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθώς η εκδότρια δεν είχε αναπτύξει πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα και δεν ήταν σε θέση να παρέχει στη λήπτρια επιχείρηση οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες, δεδομένου ότι δε διέθετε επαγγελματική

εγκατάσταση, και ως εκ τούτου ούτε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή, δηλαδή γαζωτικές μηχανές, κοπποράπτες κ.α., ούτε προσωπικό, προκειμένου να παράγει το φασόν ή τα εμπορεύματα που πουλούσε. Η εκδότρια επιχείρηση της τιμολογούσε ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως προκύπτει τόσο από την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όσο και από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ήταν συνεπώς συναλλακτικά ανύπαρκτη (ΣΤΕ 116/2013). Τα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να διαμορφωθούν τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για την αποφυγή καταβολής φόρων, αυξάνοντας τις φορολογητέες εισροές της και μειώνοντας τον προς απόδοση Φ.Π.Α. κατά τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαθέσιμα αρχεία του TAXIS, ούτε ο προσφεύγων δήλωσε τις συναλλαγές του με την εκδότρια επιχείρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, όπως είχε υποχρέωση, οι δε πληρωμές των υπό κρίση τιμολογίων έγιναν όλες σε μετρητά, όπως δηλώνει ο ίδιος.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. (ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013 κ.α.), ο οποίος όμως δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την αλήθεια των ισχυρισμών του.

Επειδή στο άρθρο **30 του Π.Δ. 186/92** (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται:

«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 τα 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.....

7. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα και έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

Επειδή στο άρθρο **30 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 1996-1997, ορίζεται:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

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

.....

γ) 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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 1996-1997, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α)β)γ), δ)

2. 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.

Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων

β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.

γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.

ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι 31/12/1998, οριζόταν:

«1. Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης, η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του αθροίσματος της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.

.....

20. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου, δεν αποκλείει τον κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από αυτό που πρέπει να δηλωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου.

21. Σε περίπτωση που το εισόδημα το οποίο προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου είναι μεγαλύτερο από αυτό που δηλώνεται με την ετήσια αρχική δήλωσή του φορολογούμενου, τούτο θεωρείται οριστικό εφόσον δεν διαπιστωθεί παράβαση Κ.Β.Σ. που να θίγει το κύρος των βιβλίων, κατά την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 μέσα σε μία πενταετία.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνώμενες χρήσεις και παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%, καθόσον ούτε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης υπήρχε λόγω του αντικειμενικού τρόπου φορολόγησης, ούτε και μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα ότι επηρεάστηκαν σημαντικά τα μεγέθη των βιβλίων του.

Επειδή με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης του προσφεύγοντος, χωρίς όμως από την αύξηση αυτή να επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, διότι στην προκειμένη περίπτωση αυτά προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 33 ν. 2238/94), πλην όμως επηρεάστηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας, διότι αυξάνοντας τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών, τον οποίο συμψήφισε με τον Φ.Π.Α. των

φορολογητέων εκροών, απέδωσε στο Δημόσιο μειωμένο ποσό φόρου. Συνεπώς η επιχείρηση είχε όφελος όσον αφορά στο ΦΠΑ από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση αυτή.

Επειδή συνεπώς κατά τις κρινόμενες χρήσεις ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, καθώς το ύψος των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ήταν ιδιαίτερα υψηλό αλλά κυρίως υπήρχε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά με προσαύξηση του ΜΣΚΚ κατά 50%, διότι στις συγκεκριμένες χρήσεις τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προσδιορίζονταν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 33 του ν.2238/94, όπως τέθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 3 του ν.2214/1994), δηλαδή εξωλογιστικά με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους(Μ.Σ.Κ.Κ.) επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017** ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ 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 Συμβουλίου της Επικρατείας. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 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.

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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.»

Επειδή ο υπολογισμός των πρόσθετων φόρων από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας έγινε με βάση τις παραπάνω διατάξεις, καθώς η εφαρμογή τους συνεπαγόταν επιεικέστερη μεταχείριση για τον προσφεύγοντα, ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12/02/2018 θεωρηθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./12-02-2018 και/12-02-2018 προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Α) Οικονομικό Έτος 1997

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1997	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	400.387 δρχ	855.098 δρχ	855.098 δρχ	454.711 δρχ
Προκαταβολή Φόρου	212.058 δρχ	212.058 δρχ	212.058 δρχ	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013		45.471 δρχ	45.471 δρχ	45.471 δρχ
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013		165.970 δρχ	165.970 δρχ	165.970 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	612.445 δρχ	1.278.567 δρχ	1.278.567 δρχ	666.122 δρχ ή 1.954,87 €

Β) Οικονομικό Έτος 1998

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 1998	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	872.568 δρχ	1.966.173 δρχ	1.966.173 δρχ	1.093.605 δρχ
Προκαταβολή Φόρου	212.058 δρχ	212.058 δρχ	212.058 δρχ	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013		273.401 δρχ	273.401 δρχ	273.401 δρχ
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013		399.166 δρχ	399.166 δρχ	399.166 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.310.944 δρχ	3.077.116 δρχ	3.077.116 δρχ	1.766.172 δρχ ή 5.183,19 €

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

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

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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