



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2733

**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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα την ....., οδός ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. ..../2017 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-

31/12/2012, β) της υπ' αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2012, γ) της υπ' αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, δ) της υπ' αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και ε) της υπ' αριθμ. ....../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. ....../2017 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2012, γ) την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, δ) την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και ε) την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

Επί της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο ύψους **200,00 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία την περίοδο 01/08/2012 έως 31/12/2012 δεν τήρησε τη Μηνιαία Κατάσταση Εσόδων-Εξόδων, καθώς οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές καταχωρήθηκαν σε αθεώρητο βιβλίο ενώ υπήρχε η υποχρέωση τήρησης θεωρημένου, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 19 παρ. 1 και 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

β) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 16.295,80 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 19.554,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **35.850,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 9.296,80 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 10.226,48 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.523,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997

δ) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 25.516,34 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 30.619,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **56.135,94 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

ε) Με την υπ' αριθμ. ....../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 24.264,09 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 26.690,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.954,58 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 20/12/2017 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της υπαλλήλου ..... της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. ....../2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 και λόγω υφιστάμενων παραβάσεων Κ.Β.Σ., της διαπιστωθείσας παράβασης της μη τήρησης βιβλίων στη χρήση 2012 και των συνεπειών που επιφέρουν στο κύρος των βιβλίων της ο έλεγχος επεκτάθηκε και στη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ.

Πιο συγκεκριμένα στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

- Οι συναλλαγές της περιόδου 01/08/2012 έως 31/12/2012 είχαν καταχωρηθεί από την προσφεύγουσα σε αθεώρητο βιβλίο αν και υπήρχε υποχρέωση τήρησης θεωρημένου βιβλίου και ως εκ τούτου υπάρχει παράβαση μη τήρησης της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων-Εξόδων.
- Οι δαπάνες για λογαριασμό τρίτων (πελατών της), οι οποίες αποτελούν μέρος των εκδοθεισών από την προσφεύγουσα ΑΠΥ και εμφανίζονται στο δεύτερο σκέλος αυτών, δεν έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων σε ιδιαίτερη στήλη και τα σχετικά παραστατικά αυτών των δαπανών δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο.

- Σε βάρος της προσφεύγουσας έχουν καταλογιστεί από έλεγχο που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. στις 08/05/2012 οι κάτωθι παραβάσεις Κ.Β.Σ. οι οποίες έχουν καταστεί οριστικές:

➤ ΧΡΗΣΗ 2011

1. Μη τήρηση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 5, 6, 17 παρ. 1 και 4, 19 παρ. 1 και 7 του Π.Δ. 186/1992.
2. Δύο (2) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 3.570,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ. 186/1992.
3. Δεκαοχτώ (18) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 5.430,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ.186/1992.

➤ ΧΡΗΣΗ 2012

1. Μη ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων από 01/01/2012 έως 31/03/2012 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 παρ 1, 25 παρ. 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.
2. Είκοσι έξι (26) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 12.970,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ.186/1992.
3. Δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την ...../2012 πρόσκληση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.
4. Δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την ...../2012 πρόσκληση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 και 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.

Κατόπιν των ανωτέρω παραβάσεων ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για τις χρήσεις 2011 και 2012 **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκρών εξωλογιστικά και προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. ....../2017, ....../2017, ....../2017, ....../2017 και ....../2017 προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Όσα της αποδίδονται από τον έλεγχο εδράζονται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και ως εκ τούτου τυγχάνουν νόμου αλλά και ουσία αβάσιμα. Ειδικότερα ο έλεγχος δε διενήργησε πραγματικό φορολογικό έλεγχο, αλλά δέχθηκε αβασάνιστα ότι επειδή δε διαφύλαξε τα δικαιολογητικά των τρίτων τα έλαβε ως μη δηλωμένη αμοιβή, και εσφαλμένα θεώρησε ότι η προσφεύγουσα είναι το υποκείμενο του φόρου για τις δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της και μάλιστα χωρίς να διενεργήσει πλήρη και εμπεριστατωμένο έλεγχο όπως επιβάλλει η διάταξη

του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. γ του Κ.Φ.Δ., ενώ καταρχήν το φορολογικό υποκείμενο είναι αυτός που παρέχει την υπηρεσία ή παραδίδει το αγαθό για το οποίο και εκδίδει ή όχι το οικείο παραστατικό.

- Ο υπό κρίση προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων που χαρακτηρίζει το σύνολο των δαπανών τρίτων ως αποκρυβείσα αμοιβή αντίκειται στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής και ως εκ τούτου τυγχάνει αβάσιμος νόμω και ουσία.
- Η καταφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό επιτρέπεται μόνο όταν ο λογιστικός είναι ανέφικτος και όχι όταν είναι δυσχερής, η δε επαληθευτική δυνατότητα του ελέγχου αποκαθίσταται με την προσκόμιση των παραστατικών που αναγράφονται ως «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΚΑΙ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΠΕΛΑΤΗ» στο σώμα των δικών της παραστατικών. Προς τούτο προσκομίζει σχετικές αποδείξεις από τους Ναούς των Κοιμητηρίων για τις κηδείες.
- Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος πάσχει διότι η υπό κρίση χρήση είχε ήδη ελεγχθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. και δεν επιτρέπεται ο έλεγχος των ίδιων πραγματικών περιστατικών, όταν αυτά ήταν γνωστά στον αρχικό έλεγχο και ως εκ τούτου παρανόμως επανελέγχεται η χρήση όταν αυτή ήταν αντικείμενο ελέγχου για όλα τα παραπάνω από το Σ.Δ.Ο.Ε., το δε γεγονός ότι είχαν ελεγχθεί μόνο κάποιες κατηγορίες εξόδων δεν νομιμοποιεί τον επανέλεγχο διότι και τα υπόλοιπα ήταν γνωστά στον αρχικό έλεγχο και δεν προέκυψαν μεταγενέστερα για να εμπίπτουν στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων και συνεπώς πρόκειται για ανεπίτρεπτο επανέλεγχο που άγει σε ακύρωση τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Ο προσδιορισμός των προσθέτων φόρων σε ποσοστό 120% και όχι με βάση το νεότερο καθεστώς του ν. 4174/2013 τυγχάνει αντίθετος στις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου και της παγιωθείσας νομολογίας του ΔΕΕ και των εθνικών δικαστηρίων για την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης και στις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:**

*«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».*

**Επειδή, στο άρθρο 6 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:**

*«Άρθρο 6 Βιβλία δεύτερης κατηγορίας*

.....

*4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:*

*α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.*

*β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών.*

*γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.*

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφληση τους.»

**Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:**

*«Άρθρο 13 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών*

*1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.».*

**Επειδή, στο άρθρα 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:**

*«Άρθρο 17 Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων*

*1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.*

.....

*4. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μη τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.*

.....

*Άρθρο 19 Θεώρηση βιβλίων και στοιχείων*

*1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:*

*Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό:*

.....

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

.....

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

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται:**

*«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».*

**Επειδή σύμφωνα με την εγκ.Ε.9053/ΠΟΛ89/15.5.1985 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών»:**

*«Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:*

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν.Δ. 3323/55, ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις οποιασδήποτε συναλλαγές τους, οι οποίες έχουν σχέση με την άσκηση εμπορίας των επιχειρήσεων, δηλαδή τόσο το τίμημα από οριστικές πωλήσεις ή κατά περίπτωση οι αμοιβές από παρεχόμενες υπηρεσίες, όσο και τα κάθε άλλης φύσεως πραγματοποιούμενα από την επιχείρηση έσοδα, με εξαίρεση τα αναφερόμενα ρητώς στις περιπτ. α' έως και δ' της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.Δ. 3323/55.

Επομένως, ως ακαθάριστα έσοδα των γραφείων τελετών, σύμφωνα με τα πιο πάνω, θεωρείται το σύνολο των πάσης φύσεως εσόδων τους.

2. Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (κληρονόμοι, συγγενείς θανόντος κ.λπ.) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα Γραφεία Τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού, δικαιώματα νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο κ.λπ.

3. Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.»

**Επειδή** συνεπώς οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών μπορούν να εκδίδουν θεωρημένη Α.Π.Υ., στην οποία θα καταχωρούν ξεχωριστά την αμοιβή τους, καθώς και οποιασδήποτε δαπάνες γίνονται για λογαριασμό των πελατών τους (συγγενών θανόντος κ.λπ.), όπως ορίζεται στην παραπάνω εγκύκλιο ΠΟΛ.89/1985 και εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή τους. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών, που γίνονται για λογαριασμό των συγγενών του θανόντος, πρέπει να επισυνάπτονται στις Α.Π.Υ. εφόσον σ' αυτές αναγράφονται οι σχετικές δαπάνες πληροφοριακά, οπότε ουσιαστικά λειτουργούν και ως εκκαθάριση λογαριασμού, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές, και να παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο. Σημειώνεται ότι αναγκαίο είναι, για το φορολογικό έλεγχο, οι εκμεταλλευτές γραφείων τελετών να φυλάσσουν φωτοαντίγραφα των πιο πάνω αποδεικτικών στοιχείων δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των πελατών τους (εγγ. 1139484/2521/Α0012/14-2-1995).

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011 και 2012 εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με δύο σκέλη, το πρώτο που αφορούσε την αμοιβή της και το δεύτερο τις δαπάνες για λογαριασμό των πελατών της. Ωστόσο στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της καταχωρούσε ως ακαθάριστα έσοδά της το υπόλοιπο της συνολικής αμοιβής μετά την αφαίρεση των δαπανών για λογαριασμό του πελάτη, χωρίς να καταχωρεί σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου τις δαπάνες αυτές και χωρίς να διαφυλάσσει τα αποδεικτικά παραστατικά των δαπανών

αυτών τα οποία μείωσαν τη συνολική αμοιβή της. Η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι μέρος της συνολικής εκδοθείσας ΑΠΥ αφορά δαπάνες πελατών της και δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή της προσκομίζει με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής πλήθος αποδείξεων από τους Ναούς των Κοιμητηρίων για τις κηδείες. Ωστόσο οι αποδείξεις αυτές αφενός δεν μπορούν να συσχετιστούν με τις ΑΠΥ που αφορούν και αφετέρου έχουν εκδοθεί προς την προσφεύγουσα εταιρεία και όχι στο όνομα του κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος και δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έλαβε ως συνολικά ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το σύνολο που αναγράφεται στις εκδοθείσες ΑΠΥ.

**Επειδή**, περαιτέρω, στα πλαίσια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, όπως αναφέρεται στις από 20/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου, διαπιστώθηκε συνολικά ότι η προσφεύγουσα:

α) Είχε καταχωρήσει τις συναλλαγές της περιόδου 01/08/2012 έως 31/12/2012 σε αθεώρητο βιβλίο αν και υπήρχε υποχρέωση τήρησης θεωρημένου βιβλίου και ως εκ τούτου υπάρχει παράβαση μη τήρησης της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων-Εξόδων.

β) Δεν είχε καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων σε ιδιαίτερη στήλη τις δαπάνες για λογαριασμό τρίτων (πελατών της), οι οποίες αποτελούν μέρος των εκδοθεισών από αυτήν ΑΠΥ και εμφανίζονται στο δεύτερο σκέλος αυτών, και δεν επέδειξε στον έλεγχο τα σχετικά παραστατικά αυτών των δαπανών.

γ) Για τις χρήσεις 2011 και 2012 είχε υποπέσει στις κάτωθι παραβάσεις, οι οποίες είχαν καταλογιστεί από έλεγχο που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. στις 08/05/2012 και έχουν καταστεί οριστικές:

➤ ΧΡΗΣΗ 2011

1. Μη τήρηση βιβλίου Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 5, 6, 17 παρ. 1 και 4, 19 παρ. 1 και 7 του Π.Δ. 186/1992.
2. Δύο (2) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 3.570,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ. 186/1992.
3. Δεκαοχτώ (18) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 5.430,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ.186/1992.

➤ ΧΡΗΣΗ 2012

1. Μη ενημέρωση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων από 01/01/2012 έως 31/03/2012 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 παρ 1, 25 παρ. 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.
2. Είκοσι έξι (26) παραβάσεις γιατί δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για αγορά αγαθών και λήψη υπηρεσιών συνολικής αξίας 12.970,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 12 παρ. 5 και 14 και 13 του Π.Δ.186/1992.
3. Δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την 1664/2012 πρόσκληση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.
4. Δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την 23262/2012 πρόσκληση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 και 3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992.



**Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:**

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

.....

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

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

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις».

**Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 1, 2 του ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, 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 Κ.Β.Σ. 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 ύφος 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.

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

.....

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

.....».

**Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 1, 2 του ν. 2238/94, όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2011-2012, ορίζεται:**

«1. Το καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

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. 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.

.....

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** με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000** (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) 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 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** στην προκειμένη περίπτωση οι προαναφερθείσες παρατυπίες και παραλείψεις της προσφεύγουσας που διαπιστώθηκαν στις χρήσεις 2011 και 2012 είναι ουσιώδεις και μεγάλης έκτασης, επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της και καθιστούν αντικειμενικά αδύνατες τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεών της. Συνεπώς, ο έλεγχος συνεκτιμώντας συνολικά και συνδυαστικά όλα τα ανωτέρω πραγματικά γεγονότα ορθώς έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012 και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη και τις φορολογητέες εκροές και το φόρο εκροών εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 23 του ν. 4174/2013** ισχύει ότι:

*«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης*

*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα επανελέγχου των χρήσεων 2011 και 2012, καθώς ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα την 08/05/2012 από το Σ.Δ.Ο.Ε.-Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ήταν έλεγχος που αφορούσε την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και δεν είχε τα στοιχεία του πλήρους (τακτικού) ελέγχου ο οποίος διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει περαιώσει για τις κρινόμενες χρήσεις και δεν υφίσταται οριστικά φύλλα ελέγχου για τις χρήσεις αυτές, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών είχε το δικαίωμα και την εξουσία να διενεργήσει μέσα στο πλαίσιο του χρόνου παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη νέων συμπληρωματικών στοιχείων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος πάσχει διότι η υπό κρίση χρήση είχε ήδη ελεγχθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. και δεν επιτρέπεται ο έλεγχος των ίδιων πραγματικών περιστατικών, όταν αυτά ήταν γνωστά στον αρχικό έλεγχο και ως εκ τούτου παρανόμως επανελέγχεται η χρήση όταν αυτή ήταν αντικείμενο ελέγχου για όλα τα παραπάνω από το Σ.Δ.Ο.Ε., απορρίπτεται ως αβάσιμος. Εξάλλου η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών δεν καταλόγισε πρόστιμα για τις παραβάσεις της μη λήψης, ή της μη έκδοσης από την ίδια την προσφεύγουσα σε περίπτωση άρνησης έκδοσης, παραστατικών για κάθε μία από τις δαπάνες που περιγράφονται στις εκδοθείσες ΑΠΥ, καθώς τα παραπάνω στοιχεία ήταν στη διάθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. κατά τον προαναφερθέντα έλεγχο στις 08/05/2012.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/12/2017 σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**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 επεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. 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** στην **παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013** ορίζεται

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

**Επειδή** 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.»

### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..... ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως κάτωθι:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

#### A) Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		23.823,32	105.302,25	105.302,25	81.478,93
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	47,56	16.343,36	16.295,80	16.295,80
Προκαταβολή φόρου		2.620,56	2.620,56	2.620,56	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (16.298,80 * 120%)			19.554,96		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 (50% * 16.298,80)				8.147,90	8.147,90
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ * 0,73% = 38,69% * 16.298,80)				6.304,85	6.304,85
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>2.668,12</b>	<b>38.518,88</b>	<b>33.416,67</b>	<b>30.748,55</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69% )</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	19.554,96	8.147,90	6.304,85	14.452,75	<b>14.452,75</b>

**Β) Φ.Π.Α.**

<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.</b>				
	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2)-(1)</b>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	135.610,57	331.890,09	331.890,09	196.279,52
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	13.087,58	13.087,58	13.087,58	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	17.629,37	43.145,71	43.145,71	25.516,34
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	17.629,37	17.629,37	17.629,37	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	25.516,34	25.516,34	25.516,34
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (25.516,34 * 120%)		30.619,61		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% * 25.516,34)		-	12.758,17	12.758,17
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ * 0,73%=38,69% * 25.516,34)		-	9.872,27	9.872,27
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>0,00</b>	<b>56.135,95</b>	<b>48.146,78</b>	<b>48.146,78</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69% )</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>

<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	30.619,61	12.758,17	9.872,27	22.630,44	<b>22.630,44</b>
------------------------	-----------	-----------	----------	-----------	------------------

- Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

#### Α) Φορολογία Εισοδήματος

<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>					
		<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
		<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2)-(1)</b>
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		46.466,25	92.950,25	92.950,25	46.484,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	6.672,69	15.969,49	15.969,49	9.296,80
Προκαταβολή φόρου		5.111,29	5.111,29	5.111,29	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (9.296,80 * 110%)			10.226,48		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 (50% * 9.296,80)				4.648,40	4.648,40
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ * 0,73% = 38,69% * 9.296,80)				3.596,93	3.596,93
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>11.783,98</b>	<b>31.307,26</b>	<b>29.326,11</b>	<b>17.542,13</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	<b>(Α)</b>	<b>(Β)</b>	<b>(Γ)</b>	<b>(Δ)=(Β)+(Γ)</b>	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 110%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	10.226,48	4.648,40	3.596,93	8.245,33	<b>8.245,33</b>

#### Β) Φ.Π.Α.

<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.</b>					
		<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
		<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2)-(1)</b>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		162.528,23	349.175,11	349.175,11	186.646,88
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		12.305,86	12.305,86	12.305,86	



ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	21.391,67	45.655,76	45.655,76	24.264,09
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	21.391,67	21.391,67	21.391,67	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	24.264,09	24.264,09	24.264,09
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (24.264,09 * 110%)		26.690,50		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% * 24.264,09)		-	12.132,05	12.132,05
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ * 0,73%=38,69% * 24.264,09)		-	9.387,78	9.387,78
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>0,00</b>	<b>50.954,59</b>	<b>45.783,91</b>	<b>45.783,91</b>

**Σημείωση:** για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	<b>ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%</b>	<b>ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%</b>	<b>ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες X 0,73% = 38,69% )</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017</b>	<b>ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)</b>
<b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ</b>	26.690,50	12.132,05	9.387,78	21.519,82	<b>21.519,82</b>

Γ) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015: 200,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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