



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2641

**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 25/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, έχοντας ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εργολάβου επικήδειων τελετών, μνημόσυνων κτλ και έδρα το, κατά: α) της υπ' αριθμ. /22-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθμ. /22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012 και γ) της υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./22-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά φορολογικού έτους 2017, β) την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012 και γ) την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 21/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Επί της από 25/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. δ' του ίδιου άρθρου. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./15-11-2017 έγγραφο αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων που αφορούν τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 67.852,44 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 81.422,93 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.045,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **156.320,44 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με την υπ' αριθμ./22-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.816,18 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 6.979,42 ευρώ, ήτοι συνολικό

ποσό **12.795,60 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 21/12/2017 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./26-07-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./15-11-2017 αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης που τήρησε στη χρήση 2011. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα αυτό και δεν προσκόμισε τα θεωρημένα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ούτε τα στοιχεία αγορών, δαπανών και πωλήσεων. Αντί αυτών προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά μέσω του λογιστή του το πρόχειρο βιβλίο εσόδων-εξόδων και απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων 30/03/2013 της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας (Διοίκηση Π.Υ. Πειραιά) στο οποίο αναφέρεται ότι στην πυρκαγιά που προκλήθηκε την ανωτέρω ημερομηνία κάηκαν κατά δήλωση του ιδιοκτήτη χαρτιά της εφορίας. Κατά συνέπεια λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων κατέστη αδύνατος οποιοσδήποτε έλεγχος ή επαλήθευση στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία (υποβληθείσα με αριθμ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, καθώς και το με αριθμ. πρωτ./17-11-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής προς τη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά με το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2011 δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο διακίνησης για συνολική καθαρή αξία 370,00 ευρώ). Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2011 **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 και προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./22-12-2017,/22-12-2017 και/22-12-2017 προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να διαγραφούν τα ποσά που έχουν καταλογιστεί σε βάρος του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το γεγονός ότι προσκόμισε εμπρόθεσμα το μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων (πρόχειρο) και αναλυτικά καθολικά και ισοζύγια λογαριασμών που τηρούνται στην έδρα του λογιστικού γραφείου που έχει τη λογιστική παρακολούθηση της επιχείρησής του και όχι το θεωρημένο μηνιαίο μηχανογραφικό βιβλίο εσόδων-εξόδων που τηρείται στην έδρα της επιχείρησης οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας. Προς τούτο προσκομίζει αντίγραφο της δικογραφίας που εστάλη από το Ανακριτικό Γραφείο της Διοίκησης Πυροσβεστικών Υπηρεσιών Πειραιά (αρ. πρωτ./28.4.2014) στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Πειραιά (ΕΓ./28.4.2014).
- Επεδείχθησαν το σύνολο των βιβλίων για την κρινόμενη χρήση 2011, τα ισοζύγια Γενικών-Αναλυτικών Καθολικών, το γενικό και αναλυτικό καθολικό, από όπου προκύπτουν

συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και άρα ήταν ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

- Αν και δεν επεδείχθησαν όλα τα στοιχεία-παραστατικά της χρήσης 2011, κατέστη εφικτή η διενέργεια επαληθεύσεων από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, καθώς και η συνακόλουθη εξαγωγή διαπιστώσεων και συμπερασμάτων για το δηλωθέν αντικείμενο εργασιών της επιχείρησής του, τα ακαθάριστα έσοδά της, τις δαπάνες της και τα οικονομικά αποτελέσματα.
- Καθίστανται εφικτές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης 2011 και κακώς ο φορολογικός έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, αφού με βάση τα τηρούμενα στο λογιστικό γραφείο μηχανογραφικά βιβλία και στις πληροφορίες διέθετε τα κατάλληλα στοιχεία για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησής του.
- Κατέβαλε την επιβαλλόμενη εκ των περιστάσεων άκρα επιμέλεια για τη διαφύλαξη του θεωρημένου μηχανογραφικού βιβλίου και στοιχείων και απέδειξε ότι η μη διαφύλαξη αυτών οφείλεται σε γεγονός απρόβλεπτο (πυρκαγιά), το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 ελεύθεριο 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, 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 στην παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

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 στην στο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) 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 απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα,

.....»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

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

.....

στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον

Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

.....

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

.....».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου της **παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92,** όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 45 του ν. 3427/2005, στην οποία παραπέμπει η παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 για την περίπτωση της αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας: «Τα βιβλία του επιτηδευματία δεν κρίνονται ως ανεπαρκή αν για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας οφειλομένης σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία υπάρχει καταστροφή ή απώλεια αυτών, με την προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, καθώς και της υποβολής γνωστοποίησης της απώλειας αυτών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.».

Επειδή το πότε υφίσταται περίπτωση ανωτέρας βίας είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία (όπως πυροσβεστικές εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λ.π.) που προσκομίζει ο φορολογούμενος αρχικά στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών, προκειμένου να αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων και στοιχείων, δεν είναι πρόσχημα και ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξη αυτών. (σχετικό έγγραφο 1076635/16/0015/14.7.2008 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ουδέποτε προέβη σε γνωστοποίηση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του γεγονότος της πυρκαγιάς που εκδηλώθηκε στις 29/03/2013 στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης επί της οδού και δεν προσκόμισε κατά το χρόνο του συμβάντος οποιοδήποτε τυχόν πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο που είχε στη διάθεσή του (φωτογραφίες, λίστα με τα στοιχεία που καταστράφηκαν, οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο κτλ) που να αποδεικνύει την ολοσχερή καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων, ώστε ο αρμόδιος Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να κρίνει αν υφίσταται ή όχι το γεγονός της ανωτέρας βίας. Αντιθέτως, μόνο μετά την αποστολή σε αυτόν του με αριθμ. πρωτ./15-11-2017 αιτήματος χορήγησης βιβλίων και στοιχείων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά μέσω του λογιστή του απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων 30/03/2013 της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας (Διοίκηση Π.Υ. Πειραιά), στο οποίο

μάλιστα αναφέρεται ότι στην πυρκαγιά που προκλήθηκε την ανωτέρω ημερομηνία κάηκαν χαρτιά της εφορίας κατά δήλωση του ιδιοκτήτη και όχι κατόπιν διαπίστωσης της ίδιας της αρμόδιας αρχής. Ως εκ τούτου, με βάση τα προαναφερθέντα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση της πυρκαγιάς, η οποία μάλιστα οφείλεται αποδεδειγμένα σε εμπρησμό, υφίσταται απώλεια των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή επιπρόσθετα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το πρόχειρο βιβλίο εσόδων-εξόδων και αναλυτικών καθολικών και ισοζυγίων λογαριασμών που τηρούσε το λογιστικό του γραφείο, τα οποία προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά μέσω του λογιστή του μετά τη σχετική με αριθμ. πρωτ./15-11-2017 πρόσκληση, αποτελούν επαρκή στοιχεία για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους του ελέγχου και συνεπώς κακώς ο φορολογικός έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης για τη χρήση 2011 εξωλογιστικά. Ωστόσο ο συγκεκριμένος ισχυρισμός δε δύναται να γίνει αποδεκτός, καθώς τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποτελούν διασωθέντα επίσημα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αλλά ανεπίσημα στοιχεία, τα οποία τηρούσε χωρίς να προβλέπονται από τον Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων και συνεπώς δεν έχουν αποδεικτική ισχύ.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν τέθηκαν υπόψη του έλεγχου 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. Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης προσδιορίστηκαν ορθώς από την Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου και οι φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, εξάλλου, 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. ΣτΕ3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003). Περαιτέρω, με την ΣτΕ 1163/2012 έχει κριθεί ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με

βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.... Η εφαρμογή αυξημένου συντελεστού καθαρού κέρδους ισοδυναμεί, κατ' ουσίαν, με κύρωση, που δικαιολογείται από την φύση και την σοβαρότητα των παραβάσεωνη προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν επιβάλλεται ως κύρωση, αλλά αντανakλά την αυξημένη δυσχέρεια προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, ΣτΕ 1325/2012, ΣτΕ 789/2010, ΣτΕ 1165 και ΣτΕ 171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους.

Επειδή συνεπώς η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, το φόρο εισοδήματος και το Φ.Π.Α. που προέκυψε κατόπιν του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθώς δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, αλλά και των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/94 και 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2017 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, 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 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 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

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./22-12-2017,/22-12-2017 και/22-12-2017 προσβαλλόμενων πράξεων με τροποποίηση των πράξεων που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και το Φ.Π.Α. μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017 .

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

Α) Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 250,00 ευρώ

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

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	9.639,99	179.661,86	179.661,86	170.021,87
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	459,50	68.311,94	68.311,94	67.852,44
Προκαταβολή φόρου		252,73	252,73	252,73	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		30,60	30,60	30,60	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		6,12	6,12	6,12	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (3.583,96+84,69) X 120%			81.422,93		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 (50% X 67.852,44)				33.926,22	33.926,22
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73% = 38,69% X 67.852,44)				26.252,11	26.252,11
Εισφορά Αλληλεγγύης		141,40	7.186,47	7.186,47	7.045,07
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		890,35	157.210,79	135.966,19	135.075,84

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:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	81.422,93	33.926,22	26.252,11	60.178,33	60.178,33

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	554.276,98	595.235,10	595.235,10	40.958,12
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	318.471,59	317.377,27	317.377,27	1.094,32
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	74.627,43	80.191,92	80.191,92	5.564,49
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	74.627,43	74.375,74	74.375,74	251,69
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		5.816,18	5.816,18	5.816,18
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (5.816,18 Χ 120%)		6.979,42		
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% Χ 5.816,18)			2.908,09	2.908,09
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 5.816,18)			2.250,28	2.250,28
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		0,00	10.974,55	10.974,55

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)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	6.979,42	2.908,09	2.250,28	5.158,37	5.158,37

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