



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/05/2018

Αριθμ. Αποφ.: 1129

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Την με ημερομηνία **29-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των : α) με αριθμ. /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009, 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα, β) με αριθμ. /2017 πράξεων επιβολής

προστίμων Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009, 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, γ) με αριθμ. /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθμ. /2017, πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα, ε) με αριθμ. //2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με ημερομηνία **14-02-2018** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ 059728935, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο επόμενο διαχειριστικό έτος, στο ύψος των 254.237,79 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, ύψους 294.531,19 €, καθότι αναμορφώθηκαν οι φορολογητέες εκροές στο ύψος των 820.400,84 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 650.202,84€.

2. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο επόμενο διαχειριστικό έτος, στο ύψος των 148.441,68 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, ύψους 236.241,47 €, καθότι αναμορφώθηκαν οι φορολογητέες εκροές και το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου στο ύψος των 664.874,50 € και 254.237,79€ έναντι των δηλωθέντων ύψους 414.840,90 € και 294.531,19 €, αντίστοιχα.

3. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο επόμενο διαχειριστικό έτος, στο ύψος των 102.605,57 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, ύψους 214.705,36 €, καθότι αναμορφώθηκαν οι φορολογητέες εκροές και το πιστωτικό υπόλοιπο

προηγούμενης περιόδου στο ύψος των 220.570,00 € και 148.441,68 € έναντι των δηλωθέντων ύψους 110.570,00 € και 236.241,47 €, αντίστοιχα.

4. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο επόμενο διαχειριστικό έτος, στο ύψος των 85.774,99 €, έναντι του δηλωθέντος με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, ύψους 203.237,50 €, καθότι αναμορφώθηκαν οι φορολογητέες εκροές, οι φορολογητέες εισροές και το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου στο ύψος των 136.056,26€, 13.891,93€ και 102.605,57 € έναντι των δηλωθέντων ύψους 77.922,50 €, 14.936,76€ και 214.705,36 €, αντίστοιχα

5. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 140.466,05 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 168.559,26 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 309.025,31€, καθότι δεν δηλώθηκαν φορολογητέες εκροές ύψους 100.000,00€ ενώ αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου στο ύψος των 85.774,99 €, έναντι του δηλωθέντος ύψους 203.237,50 €.

6. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του οικείου έτους και με την οποία δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

7. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του οικείου έτους και με την οποία δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

8. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του οικείου έτους και με την οποία δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

9. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω ανακριβούς υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. του οικείου έτους και με την οποία δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

10. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00 €, διότι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης να θέσει στη διάθεση της το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, αντίγραφα των συμβολαίων μεταβίβασης και των λοιπών εκδοθέντων στοιχείων των χρήσεων 2011 και 2012, των ληφθέντων στοιχείων και δικαιολογητικών εγγραφών αγορών – δαπανών της χρήσης 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, και των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 1 και 2, 23, 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

11. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.600,00 €, καθότι : α) Δεν τήρησε το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 38 περ. γα΄και γη΄ του Π.Δ. 186/1992 και της παρ. 1 της ΠΟΛ. 1039/2006, ήτοι, πρόστιμο 1.000,00 € και β) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, για αξία μεγαλύτερη των 14.673,00 €, ήτοι, πρόστιμο ύψους 600,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1, 3 του Π.Δ. 186/1992.

12. Με την αριθμό /2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.600,00 €, καθότι : α) Δεν τήρησε το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 38 περ. γα΄και γη΄ του Π.Δ. 186/1992 και της παρ. 1 της ΠΟΛ. 1039/2006, ήτοι, πρόστιμο 1.000,00 € και β) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, για αξία μεγαλύτερη των 14.673,00 €, ήτοι, πρόστιμο ύψους 600,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1, 3 του Π.Δ. 186/1992.

13. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 21.952,14 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 26.342,57€, ήτοι, συνολικό ποσό 48.294,71€, καθότι το φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε στο ύψος των 157.907,35 €, έναντι του δηλωθέντος ποσού 103.027,00€, με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

14. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 30.367,42 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 36.440,90€, ήτοι, συνολικό ποσό 66.808,32€, καθότι το φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ύψος των 99.731,18 €, έναντι μηδενικού δηλωθέντος εισοδήματος με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

15. Με την αριθμό |..... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 43.524,70 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 52.229,64€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.976,47€, ήτοι, συνολικό ποσό 100.730,81€, καθότι το φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ύψος των 124.411,76 €, έναντι μηδενικού δηλωθέντος εισοδήματος με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

16. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 15.103,31 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 18.123,97€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.656,58€, ήτοι, συνολικό ποσό 34.883,86€, καθότι το φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ύψος των 55.219,23 €, έναντι μηδενικού δηλωθέντος εισοδήματος με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

17. Με την αριθμό /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 16.920,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 20.304,00€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.800,00€, ήτοι, συνολικό ποσό 39.024,00€, καθότι το φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ύψος των 60.000,00 €, έναντι μηδενικού δηλωθέντος εισοδήματος με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα διαχειριστικά έτη 2008, 2009 και 2010 βάσει συμπληρωματικών στοιχείων και μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα διαχειριστικά έτη 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 του ν. 2238/1994, 48 του ν. 2859/2000 και του Π.Δ. 186/1992, βάσει της -2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων ως εργολάβος οικοδομών, δε συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των διαχειριστικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, έσοδα από πωλήσεις ακινήτων ύψους 365.869,00€, 664.874,50€, 110.000,00€, 133.566,50€ και 150.000,00 €, αντίστοιχα. Η ως άνω πληροφορία περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής δυνάμει των με αριθμ. Πρωτ. -2016 -2017 εγγράφων της συντονιστικής επιτροπής συμβολαιογραφικών συλλόγων Ελλάδος, κατόπιν του με αριθμ. Πρωτ. /2016 σχετικού αιτήματος για παροχή στοιχείων της φορολογικής αρχής, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου.

Κατόπιν τούτου, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 και 2010 κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα αναμορφώθηκαν με την προσθήκη αποκρυβέντων ακαθάριστων εσόδων από πώληση ακινήτων και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν με την εφαρμογή συντελεστή 15% επί των ακαθάριστων αυτών εσόδων.

Για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη επίδειξης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών, του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων και των εκδοθέντων στοιχείων αξίας και τα κέρδη προσδιορίστηκαν για τη μεν δραστηριότητα του εργολάβου οικοδομών με την εφαρμογή προσαυξημένου κατά 100% συντελεστή καθαρού κέρδους για τις δε λοιπές δραστηριότητες (εργασίες ηλεκτρικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων) με την εφαρμογή προσαυξημένου συντελεστή κατά 80%, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων των άρθρων, 30,32 και 34 του ν. 2238/1994.

Σημειώνεται δε, ότι δεν έγινε προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις ακινήτων καθότι, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1052/15-3-2007, οι οικοδομικές άδειες εκδόθηκαν πριν την 1/1/2007.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή, λόγω της μη προσκόμισης όλων των βιβλίων και στοιχείων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα με εξωλογιστικό τρόπο, καθότι, με τη νομολογία του ΣτΕ η προσωρινή αδυναμία υποβολής των στοιχείων και η υποβολή αυτών, έστω και μετά την ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία, δεν επιφέρει απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων.

2.Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για επιβολή φόρων και καταλογισμό προστίμων, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

3. Νομική πλημμέλεια των πράξεων ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας, της προστασίας της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου.

4. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Συμβάσεων για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών).

Ως προς τον ισχυρισμό του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Επειδή ο νόμος 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, όριζε **στο άρθρο 34** τα ακόλουθα : *«1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της*

παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής.

Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. "Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδα τους."

*** Το πρώτο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.6 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010. Σύμφωνα με το άρθρο 92 του αυτού νόμου:

"1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει:

α) Των άρθρων 6 (παράγραφος 2), από 1ης Ιανουαρίου 2010 για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των

καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.....»

Στο **άρθρο 30** παρ. 2 περ. 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 οπασχολούμενο 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.

«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:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, 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.» Στο **άρθρο 32** : 2.....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 περαιτέρω, με το **άρθρο 12 της ΠΟΛ. 1052/2007**, παρέχονται ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3522/2006 σχετικά με τη φορολογία τεχνικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών :

“1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το άρθρο 34 του ΚΦΕ με το οποίο ορίζεται η έννοια των ακαθαρίστων εσόδων, ο τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και αυτών που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Ειδικότερα:

Α) Με την παράγραφο 1 του νέου άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. εξακολουθεί να ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Περαιτέρω όμως, η αξία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το τίμημα μεταβίβασης το οποίο προκύπτει μετά τον έλεγχο της δήλωσης «ειδική δήλωση ΦΠΑ» την οποία υποχρεούνται να υποβάλουν οι εν λόγω επιχειρήσεις πριν από τη μεταβίβαση του ακινήτου, στην αρμόδια ΔΟΥ της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ σχετικά με την επιβολή ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις οικοδομών, σύμφωνα με την 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ 1053/27.3.2006 Υπουργική Απόφαση.

Ειδικότερα, κατά τον έλεγχο της πιο πάνω δήλωσης σύμφωνα με την 1031382/1116/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ 1054/27.3.2006 Α.Υ.Ο. και την 1042617/1303/ΔΕ-Α-/ΠΟΛ 1071/4.5.2006 εγκύκλιο, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο, τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλουμένου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί. Στην περίπτωση όμως που ο υποκείμενος στο φόρο δεν κάνει αποδεκτή την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία του ακινήτου, μπορεί να ζητήσει με αίτησή του προς το Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) να διενεργήσει εκτίμηση της αξίας αυτού η οποία είναι δεσμευτική. Κατά συνέπεια, με τις νέες διατάξεις θεσπίσθηκε ένας πρόσθετος προσδιοριστικός παράγοντας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων, το απολογιστικό ή προϋπολογιστικό κόστος της πωλούμενης οικοδομής ή η εκτίμηση της αξίας αυτού από το Σ.Ο.Ε κατά περίπτωση.

Σε κάθε περίπτωση όμως, όπως προβλέπεται και με τις νέες διατάξεις, αν η αξία της οικοδομής όπως προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την πιο πάνω προσδιοριζόμενη αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής επαναδιατυπώνονται οι προϊσχύσασες, σχετικά με το χρόνο απόκτησης των ακαθαρίστων εσόδων των οικοδομικών επιχειρήσεων, που είναι η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, ή η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την σύνταξη συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, χωρίς να έχει συνταχθεί οριστικό συμβόλαιο στο πιο πάνω χρονικό διάστημα. Επιπλέον, προστέθηκε νέο εδάφιο με το οποίο προβλέπεται ότι ειδικά στις περιπτώσεις που υπογράφεται προσύμφωνο με τον όρο της αυτοσύμβασης σύμφωνα με

το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθαρίστου εσόδου, θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσύμφωνου αυτού.

Τέλος, με τα τελευταία δύο εδάφια της παραγράφου αυτά επαναδιατυπώνονται οι προϊσχύσασες διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες η αξία των οικοδομών που διανέμουν οι υπόχρεοι της παρ.4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ στα μέλη τους κατά το χρόνο της λύσης τους, θεωρείται ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων νομικών προσώπων και φορολογείται στο όνομά τους.

Β) Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του νέου άρθρου 34 του ΚΦΕ ορίζεται, ότι τα καθαρά κέρδη των πιο πάνω επιχειρήσεων εξακολουθούν να προσδιορίζονται τεκμαρτά με την εφαρμογή του συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, όπως προβλεπόταν και με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Επισημαίνεται όμως, ότι ο πιο πάνω τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού των κερδών των οικοδομικών επιχειρήσεων ισχύει πλέον μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις και τους υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 στους οποίους ΔΕΝ συμμετέχουν νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λ.π.), καθόσον με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 105 του ίδιου Κώδικα, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου, επεκτάθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών που είχε θεσπιστεί με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 7 του ν.2940/2001 για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ καθώς και για τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν, σε όλους ανεξαιρέτως τους υπόχρεους της παρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε στους οποίους συμμετέχουν τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις δεν προβλέπεται πλέον η προσαύξηση του πιο πάνω συντελεστή στην περίπτωση που οι δαπάνες κατασκευής των ανεγειρόμενων οικοδομών που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν επιδεικνύουν στο φορολογικό έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ή δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ ενώ είχαν υποχρέωση, ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούν ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, τότε εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ.γ της παρ.2 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδά τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει ο αρμόδια Φορολογούσα Αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις και τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή τριάντα τοις εκατό (30%) ο οποίος προκύπτει από το διπλασιασμό του συντελεστή 15%, στα έσοδα αυτά.

Επίσης, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, όταν τα προκύπτοντα εξωλογιστικά 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 30%. Σε κάθε περίπτωση όμως ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.....

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου του κοινοποιούμενου νόμου για ακίνητα των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται από 1ης Ιανουαρίου 2007 και μετά.”

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει σε οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο. Περαιτέρω, για να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης πρέπει κατ' αρχάς να διενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα είναι ανεπαρκή ή ανακριβή. Η παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του προς έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (ΣΤΕ 2116/2013, 1038, 1042/2011, 1171/2009 κ.α.).

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμ.πρωτ. 2016 πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρηθέντων βιβλίων και εκδοθέντων στοιχείων και των δικαιολογητικών εγγραφών (αγορών – δαπανών) των ελεγχόμενων διαχειριστικών χρήσεων. Από την αντιπαραβολή των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων προέκυψε ότι έως την 28-7-2017 (ημερομηνία κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου) και μέχρι την 17-8-2017 (τελευταία ημέρα για την υποβολή υπομνήματος επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου), χρονικό περιθώριο ικανό για την συγκέντρωσή τους, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων των χρήσεων 2011 και 2012, αντίγραφα των συμβολαίων μεταβίβασης και των λοιπών εκδοθέντων στοιχείων των χρήσεων 2011-2012, των ληφθέντων στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών αγορών-δαπανών της χρήσης 2012, καθώς και το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών. Κατόπιν τούτων και ενόψει του ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα από τα ανωτέρω βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος απέρριψε τα βιβλία και στοιχεία του για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2012 ως ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων παροχής υπηρεσιών και των καθαρών κερδών (όλων των δραστηριοτήτων του).

Περαιτέρω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2009 και 2010 επαρκή και ακριβή, ενώ προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρο 34 παρ.2 Ν. 2238/94) για τη δραστηριότητα εργολάβος οικοδομών και λογιστικά (άρθρα 30,31 Ν. 2238/94) για τις λοιπές δραστηριότητες που έχουν δηλωθεί (εργασίες ηλεκτρικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων). Ειδικότερα, στο Φ.Π.Α., ο έλεγχος αναγνώρισε όλες τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και δαπάνες των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 ενώ στη χρήση 2011 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ΦΠΑ των εισροών, το Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 155,99 ευρώ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες που προβλέπονται από τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, καθότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του.

Συνεπώς ορθά και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις προσδιόρισε η φορολογική αρχή τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων χρήσεων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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, περαιτέρω στην παρ.5. του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του αριθ. Πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17-12-2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών** ορίζεται ότι : «*Το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 το ν.δ. 3323/1955(ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λ.π. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8-1-2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «*1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,*
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,*
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.*

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του

τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Η ανωτέρω παράγραφος τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου ισχύει από 23/4/2010 και μετά, ως κάτωθι :

«3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Με την παράγραφο αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.3842/2010, διευκρινίζονται οι διατάξεις της παραγραφής στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής ή έκτακτης δήλωσης, δεδομένου ότι υπήρχε ασάφεια ως προς το χρόνο παραγραφής στις περιπτώσεις αυτές. Το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση. Με αυτόν τον τρόπο καλύπτεται το νομικό κενό που υπήρχε έως τώρα, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη έχει ερμηνευτικό χαρακτήρα και δεν εισάγει νέα ρύθμιση στο ζήτημα του χρόνου παραγραφής και συνεπώς καταλαμβάνει και τις προγενέστερες χρήσεις.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1194/2017**, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α΄ της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ ([ΣΤΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής

Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την

αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση [2932/2017](#) του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση [ΣΤΕ 1738/2017](#), και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. [3888/2010](#), όπως τροποποιήθηκε με το [άρθρο 4 παρ. 7](#) του ν. [3899/2010](#), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. [4002/2011](#) και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. [4098/2012](#) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του [άρθρου 11](#) του ν. [3513/2006](#), του [άρθρου 29](#) του ν. [3697/2008](#), του [άρθρου 10](#) του ν. [3790/2009](#) και του [άρθρου 82](#) του ν. [3842/2010](#), όπως τροποποιήθηκε από το [άρθρο 92 παρ. 3 περ. β](#) του ν. [3862/2010](#), διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. [ΣΤΕ 1623/2016](#) 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αρ. -2016 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012 σε αντιπαράθεση με τα συμβόλαια αγοραπωλησίας, που διαβιβάστηκαν από την συντονιστική επιτροπή των συμβολαιογραφικών συλλόγων Ελλάδος και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ως εργολάβος οικοδομών, δε συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των διαχειριστικών ετών 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012, έσοδα από πωλήσεις ακινήτων ύψους 365.869,00€, 664.874,50€, 110.000,00€, 133.566,50€ και 150.000,00 €, αντίστοιχα. Η ως άνω πληροφορία περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής δυνάμει των με αριθμ. Πρωτ. -2016 και -2017 εγγράφων της συντονιστικής επιτροπής συμβολαιογραφικών συλλόγων Ελλάδος, κατόπιν του με αριθμ. Πρωτ. /2016 σχετικού αιτήματος για παροχή στοιχείων της αρμόδιας για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογικής αρχής στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου της.

Τα ανωτέρω όμως έγγραφα, δεν μπορούν να αποτελέσουν «συμπληρωματικά στοιχεία», υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, δεδομένου ότι περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατόπιν αποστολής του με αριθμ. πρωτοκ.-2016 δικού της αιτήματος το οποίο μάλιστα έλαβε χώρα σε χρόνο που είχε ήδη εκπνεύσει η προθεσμία του αρχικά προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/94 χρόνου παραγραφής για την επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2008 και 2009. Βάσει των ανωτέρω, σε ότι αφορά τη φορολογία εισοδήματος και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) υποβλήθηκε εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνάγεται ότι το δικαίωμα για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2008, έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, ήτοι κατά την

31/12/2014, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Αντιθέτως, το εν λόγω δικαίωμα για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προστίμων του Κ.Β.Σ. στις χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2012, παραγράφεται στις 31/12/2025, 31/12/2026, 31/12/2027 και 31/12/2028, αντίστοιχα, δεδομένου ότι υποβλήθηκαν εκπρόθεσμες δηλώσεις (με ημερομηνία 15/11/2011) για τις δύο πρώτες χρήσεις ενώ δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις για τις δύο τελευταίες χρήσεις.

Ως προς το Φ.Π.Α., επειδή από τη σχετική έκθεση ελέγχου και το σύστημα TAXIS, προκύπτει ότι έχουν υποβληθεί για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 και 2010 εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. κατά την 11/7/2013, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου Φ.Π.Α., για τις χρήσεις αυτές, παραγράφηκε κατά 31/12/2016, διότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των με αριθμ. /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα και των με αριθμ. /2017 πράξεων προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, αντίστοιχα, καθότι, θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Σε κάθε δε περίπτωση, ακόμη και αν τα υπ'αρ. -2016 και -2017 έγγραφα της συντονιστικής επιτροπής συμβολαιογραφικών συλλόγων Ελλάδος, θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία, ελλείψει αρχικής φορολογικής εγγραφής για τη φορολογία Φ.Π.Α., για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 δε δύναται να εκδοθούν συμπληρωματικές πράξεις Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται δεκτός ως προς την ακύρωση της με αριθμ. /2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, των με αριθμ. /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και των με αριθμ. /2017 πράξεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα, λόγω παραγραφής, ενώ απορρίπτεται ως προς την ακύρωση των με αριθμ. Πράξεων /2017 οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών **2010, 2011, 2012 και 2013, των με αριθμ. /2017** πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 παρ. 3, 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικών χρήσεων 2011, 2012, της με αριθμ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, των με αριθμ. /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. διαχειριστικών χρήσεων 2011 και 2012 και της με αριθμ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής χρήσης 2011.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί παραβίασης των αρχών της καθολικότητας, της φορολογικής ισότητας, της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, της αρχής του κράτους δικαίου και του άρθρου 1 του 1ου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, επίσης, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με

διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της από 4.11.1950 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α. - ν.δ. 53/1074, Α' 256): *«Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπόμενους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. — Αι προαναφερόμενοι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύ Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων»*. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 1 Π.Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α. κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου, αναγνωρίζεται όμως παράλληλα και η εξουσία των κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα κράτη διαθέτουν ευρύτατη εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους εισπράξεως των, κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, ήτοι, ο τεκμαρτός προσδιορισμός με συντελεστή 15%, που πράγματι εφαρμόσθηκε στην περίπτωση του προσφεύγοντος, αφενός προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, και αφετέρου η εφαρμογή τους, προβλέπει ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση σε σχέση με τις λοιπές κατηγορίες φορολογουμένων για τις οποίες εφαρμόζεται προοδευτικός συντελεστής φορολογίας. Περαιτέρω η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, προέβη στον καταλογισμό φόρων και προστίμων, εφόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο διέγνωσε την απόκρυψη φορολογητέων εσόδων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές του Κράτους Δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης,

απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι ουδόλως παραβιάστηκαν οι παραπάνω αρχές και ο παραπάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, 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. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης

ή μη υποβολής δήλωσης): 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα και επί της αριθμ. /2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.417, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

.Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010:

Διαφορά φόρου: 30.367,42 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	36.440,90	15.183,71	11.749,15	26.932,86	26.932,86

Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011:

Διαφορά φόρου: 43.524,70 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	52.229,64	21.762,35	16.839,71	38.602,06	38.602,06

Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: 15.103,31 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.123,97	7.551,66	5.843,47	13.395,13	13.395,13

Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013:

Διαφορά φόρου: 16.920,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	20.304,00	8.460,00	6.546,35	15.006,35	15.006,35

Υπ' αριθμ. /07-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012:

Διαφορά φόρου: 28.366,26 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	34.039,51	14.183,13	10.974,91	25.158,04	25.158,04

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

A. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

β) των με αριθμ. /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2009 και 2010 και

γ) των με αριθμ. /2017 πράξεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν.2523/1997, διαχειριστικών χρήσεων 2008, 2009 και 2010,

λόγω παραγραφής.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) των με αριθμ. /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα, και την τροποποίηση αυτών αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017,

β) των με αριθμ. /2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2011 και 2012 αντίστοιχα, και την τροποποίηση της 877/2017 πράξης, αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017,

γ) της με αριθμ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997,

διαχειριστικής χρήσης 2011,

δ) των με αριθμ. /2017 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικών χρήσεων 2011 και 2012, αντίστοιχα, και

ε) της με αριθμ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς το εισόδημα

Οικονομικό έτος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Εισφορά αλληλεγγύης	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
2009		-		-	-	0,00
2010		30.367,42		15.183,71	11.749,15	57.300,28
2011		43.524,70	4.976,47	21.762,35	16.839,71	87.103,23
2012		15.103,31	1.656,58	7.551,66	5.843,47	30.155,02
2013		16.920,00	1.800,00	8.460,00	6.546,35	33.726,35

B. Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011	1.600,00
Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012	1.600,00

Γ. Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /2017 φορολογικού έτους 2016	250,00

Δ. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειρ. περίοδος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
01/01-31/12/2008		-	-	-	0,00
01/01-31/12/2009		-	-	-	0,00

01/01-31/12/2010		-	-	-	0,00
------------------	-------	---	---	---	-------------

Υπ'αρ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Αξία φορολογητέων εκροών	136.056,26
Αξία φορολογητέων εισροών	13.891,93
Φόρος εκροών	31.292,94
Φόρος εισροών	3.181,43
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	214.705,36
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	11.280,93
Θετικό υπόλοιπο φόρου εισροών	229.167,72
Αρνητικό υπόλοιπο φόρου εισροών	
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	197.874,78

Υπ'αρ. /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Αξία φορολογητέων εκροών	100.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	-
Φόρος εκροών	23.000,00
Φόρος εισροών	-
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης χρήσης	197.874,78
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	197.874,78
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών	203.241,04
Αρνητικό υπόλοιπο φόρου εισροών	-5.366,26
Χρεωστικό υπόλοιπο	28.366,26
Πρόσθετος φόρος (120%)	34.039,51
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 (50%)	14.183,13
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (38,69%)	10.974,91
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	53.524,30
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	203.241,04

Ε. Ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2008	0,00
Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2009	0,00
Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010	0,00

Υπ'αρ. /2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011	300,00
---	--------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.