



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **18/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **2493**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, με έδρα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, στη Γλυφάδα Αττικής, οδός, και με προσωρινή διεύθυνση αλληλογραφίας στη Βάρη Αττικής, οδός, νόμιμα εκπροσωπούμενης από το, ΑΦΜ, κάτοικο Βάρης Αττικής, οδός, και β) του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, κάτοικο Βάρης Αττικής, οδός, με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/11/2011 - 31/12/2012	48.994,42 €
2		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	65.780,00 €
3		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	9.146,74 €
4		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	8.278,20 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά.

4. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, των οποίων ζητείται η εξαφάνιση, άλλως η επαναπομπή για νέο έλεγχο.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, ΑΦΜ, και β) του, ΑΦΜ, με την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, 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 υπ' αριθμ./18.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) φορολογικής περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 22.270,19 €, πλέον 26.724,23 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.11.2011-31.12.2012, ήτοι συνολικού ποσού 48.994,42 €.

2) Με την υπ' αριθμ./18.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 29.900,00 €, πλέον 35.880,00 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, ήτοι συνολικού ποσού 65.780,00 €.

3) Με την υπ' αριθμ./18.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 6.097,82 €, πλέον 1.829,34 € προστίμου

λόγω ανακρίβειας υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, ήτοι συνολικού ποσού 9.146,74 €.

4) Με την υπ' αριθμ./18.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 5.518,80 €, πλέον 2.759,40 € προστίμου λόγω ανακρίβειας υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, ήτοι συνολικού ποσού 8.278,20 €.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 18.12.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές της προσφεύγουσας κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015, αντίστοιχα, με την προσθήκη ποσών φορολογητέων εκροών ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσά δήλωσης	Ποσά ελέγχου
01.11.2011-31.12.2012	11.890,73 €	130.000,00 €
01.01.2013-31.12.2013	0,00 €	130.000,00 €
01.01.2014-31.12.2014	22.751,55 €	50.106,00 €
01.01.2015-31.12.2015	15.507,48 €	50.000,00 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων ζητούν την εξαφάνιση, άλλως την επαναπομπή για νέο έλεγχο, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Έλλειψη αιτιολογίας.
- 2.) Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 3.) Παραβίαση δικαιώματος δικαστικής προστασίας.
- 4.) Παραγραφή.

5.) Παράνομος προσδιορισμός ενιαίων αποτελεσμάτων για υπερδωδεκάμηνη χρήση, ληφθέντων ως ισόποσων εκροών.

6.) Παράλειψη ουσιώδους τύπου.

7.) Παραβίαση αρχής φοροδοτικής ικανότητας της προσφεύγουσας.

8.) Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης.

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο και έκτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «*Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της*

οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή [...] του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο [...] ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) [...], β) [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 01.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 18): «...7. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ. Την 17^η Νοεμβρίου 2017 ημέρα Παρασκευή, κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο το υπ' αριθμ./2017 Σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι προσωρινές πράξεις ΦΠΑ καθώς και οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν. 4174/2013, έχοντας προθεσμία 20 ημερών να υποβάλει τις απόψεις του. Η κοινοποίηση όλων των πράξεων έγινε (θυροκολλήθηκαν) στην διεύθυνση που δηλώνεται ως κατοικία του διαχειριστή κ. λόγω ανύπαρκτης έδρας. Την 07^η Δεκεμβρίου 2017 ημέρα Πέμπτη παρήλθε η προθεσμία των 20 ημερών χωρίς να υπάρξει απάντηση από τον ανωτέρω. Μέχρι και σήμερα που συντάχθηκε η παρούσα έκθεση δεν προσήλθε στην υπηρεσία μας για εξηγήσεις έστω και προφορικές, αν και γνώριζε ότι θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνση κατοικίας του οι ανωτέρω πράξεις. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις Απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2): «...Α. ΓΕΝΙΚΑ. Ως προς την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων καθώς και της έκθεσης ελέγχου μετά των οριστικών πράξεων [...] αναφέρουμε τα εξής: Σύμφωνα με το μητρώο της υπηρεσίας μας, η έδρα της εταιρείας είναι στην οδό με ΤΚ 16675. Από επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην περιοχή της Γλυφάδας υπάρχει οδός, η οποία όμως σταματά στον αριθμό 20. Άρα **έχει δηλωθεί ανύπαρκτη διεύθυνση ως έδρα της εταιρείας**. Το έτος 2014 είχε δηλώσει υποκατάστημα στον Αερολιμένα Σαντορίνης. Στο μητρώο της υπηρεσίας εμφανίζεται ως ενεργό ενώ από έγγραφο της υπηρεσίας του Αερολιμένα προκύπτει ότι και από εκεί έχει αποχωρήσει. Στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται «ως προσωρινή διεύθυνση αλληλογραφίας την οδό». **Στην υπηρεσία μας δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής που να δηλώνεται μεταφορά έδρας**. Ο κ. σύμφωνα με το μητρώο της υπηρεσίας μας εμφανίζεται ως κάτοικος επί της οδού ΤΚ 16675. **Η διεύθυνση οδός που αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή δεν προκύπτει από καμία δήλωση μεταβολής διεύθυνσης κατοικίας που να έχει κατατεθεί στην υπηρεσία μας**. Επίσης δεν προσήλθε στην υπηρεσία μας κανένας, προσκομίζοντας πληρεξούσιο ή έστω εξουσιοδότηση από τον για να ζητήσει οτιδήποτε για τον ίδιο ή για την εταιρεία. Παρ' όλα αυτά σε τηλεφωνικές επικοινωνίες μας δήλωνε ότι «θα έλθει ο πληρεξούσιος δικηγόρος του για να επιληφθεί των θεμάτων του» ο οποίος όμως ουδέποτε εμφανίστηκε. **Οι κοινοποιήσεις του Σημειώματος διαπιστώσεων με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου με τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων κοινοποιήθηκαν στην κατοικία του διαχειριστή – μοναδικού εταίρου της εταιρείας στην οδό**. Επίσης την ίδια ημέρα στάλθηκαν και στο προσωπικό e-mail του κ. από το e-mail της υπηρεσίας μας. [...].»

Επειδή, με τους δεύτερο, τρίτο και έκτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, γεγονός που της στέρησε τη δυνατότητα να προσκομίσει στη Φορολογική Διοίκηση τις απόψεις της και τα αποδεικτικά στοιχεία που διαθέτει για να αντικρούσει την αποδιδόμενη σε αυτήν παραβατική συμπεριφορά ή πράξη, η παράλειψη δε νόμιμης κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου, γεγονός που καθιστά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις απολύτως άκυρες. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα εκτεθέντα στις αμέσως δύο προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα διά θυροκολλησέως τους στη διεύθυνση που είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ως κατοικία του ο προσφεύγων-διαχειριστής της προσφεύγουσας λόγω ανύπαρκτης έδρας της τελευταίας, **λαμβανομένων υπόψη και όλων των υπολοίπων ιδιαίτερων συνθηκών** που συνέτρεχαν στην υπό κρίση περίπτωση αναφορικά με τη διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας και τη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντος, όπως αυτές αποτυπώνονται στα προπαρατεθέντα στις αμέσως δύο προηγούμενες σκέψεις της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας αποσπάσματα από την ως άνω από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής αναφορικά με θέματα φορολογίας εισοδήματος της

προσφεύγουσας για τις ίδιες ελεγχθείσες περιόδους 01.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015 (σελ. 18) και τις Απόψεις του ίδιου Προϊσταμένου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 2). Για το λόγο αυτό, οι δεύτερος, τρίτος και έκτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: *«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. [...] Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: *«**Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης [...]. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»***

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 εδ. α' ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: *«Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 περ. β' ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: *«Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) [...]. β) Εκκαθαριστική δήλωση [...] μέχρι την 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. [...].»*

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι η ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017

προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής έχει παραγραφεί για το μέρος που αφορά στη χρήση 2011. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως αυτές ίσχυαν κατά την 31.12.2012) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ και να κοινοποιήσει τη σχετική καταλογιστική του ΦΠΑ αυτού πράξη για την υπό κρίση οικεία περίοδο 01.11.2011-31.12.2012, στην οποία αφορά η προαναφερθείσα υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, **ξεκίνησε να τρέχει**, λαμβανομένης υπόψη της προπαρατεθείσας διάταξης του **άρθρου 38 παρ. 1 περ. β' ν. 2859/2000** (όπως αυτή ίσχυε κατά την 31.12.2012), **την 01.01.2014** (επόμενη ημέρα του τέλους του 2013, δηλαδή του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή από την προσφεύγουσα της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01.11.2011-31.12.2012). Επομένως, για την ελεγχθείσα περίοδο 01.11.2011-31.12.2012 το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό/επιβολή ΦΠΑ και κοινοποίηση σχετικής καταλογιστικής του ΦΠΑ αυτού πράξης **παραγράφεται στις 31.12.2018**, συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος αυτού του Δημοσίου για την εν λόγω ελεγχθείσα/διαχειριστική περίοδο τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 περ. β' ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) [...]. β) Εκκαθαριστική δήλωση [...] μέχρι την 10^η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου [...]. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 εδ. γ' π.δ. 186/1992, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Κατ' εξαίρεση, για τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όχι όμως και πλέον των είκοσι τεσσάρων μηνών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 1-3 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων

γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ [...]. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...]. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: **α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος**, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, **β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.** Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: «Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που **δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.** Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 104 παρ. 1 περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Ως χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα, λαμβάνεται: **α) Η εταιρική χρήση ή το διαχειριστικό έτος, για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.** Οι διατάξεις του άρθρου 29 εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. ε' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Στο φόρο υπόκεινται: **α) [...]. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 παρ. 1 εδ. γ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 5 περ. β' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011 και την 31.12.2012: «Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29, ως εισόδημα λαμβάνεται: **α) [...]. β) Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από δώδεκα (12) μήνες, το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου τμήματος, το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο που αποτελεί εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 105 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, **28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4**, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι τα αποτελέσματα για τη χρήση 01.11.2011-31.12.2012 εξήχθησαν ενιαία, ενώ έπρεπε να επιμεριστούν κατά τρόπο σαφή και εμπεριστατωμένο, αναλογικά και ξεχωριστά, για την περίοδο 01.11.2011-31.12.2011 και ξεχωριστά για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, αντίστοιχα δε έπρεπε να επιμεριστεί και ο προσδιορισμός των εκρών της προσφεύγουσας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από καμία από τις ισχύουσες κατά την 31.12.2012, αλλά και από καμία από τις ισχύουσες κατά την 31.12.2011, διατάξεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ δεν προκύπτει υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης επί υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου να επιμερίσει κατά τον υπολογισμό και την επιβολή του ΦΠΑ τα αποτελέσματα του νομικού προσώπου αναλογικά και ξεχωριστά για την περίοδο από την έναρξη της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκάμηνου τμήματός της και αναλογικά και ξεχωριστά για την υπολειπόμενη δωδεκάμηνη περίοδο μέχρι την ημερομηνία λήξης της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, δεδομένου μάλιστα ότι στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, η οποία σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. α' περ. α' ν. 2859/2000 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012) λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία ΦΠΑ επί ανακρίβειας των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων αναφορικά με τη φορολογητέα αξία και συγκεκριμένα κατά τον προσδιορισμό της, κατά τον οποίο λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, δεν ισχύει διάταξη ίδιου κατ' ουσίαν περιεχομένου με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 5 περ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011 και την 31.12.2012), που αφορά στη φορολογία εισοδήματος **φυσικών** προσώπων, αλλά ούτε και αυτή η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 5 περ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011 και την 31.12.2012) κατά παραπομπή σε αυτήν από άλλη ρητή διάταξη της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, απεναντίας μάλιστα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 105 παρ. 1 περ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012) και συγκεκριμένα από την πρόβλεψη περί ανάλογης εφαρμογής στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1, 2, 3 και 4 ν. 2238/1994 και όχι και της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 5 ν. 2238/1994 προκύπτει σαφώς η βούληση του νομοθέτη να μην ισχύει στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 5 ν. 2238/1994. Άλλωστε, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 2859/2000 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012), σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση επί έκδοσης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για χρονική περίοδο μεγαλύτερη του ενός ημερολογιακού μήνα ή του ενός ημερολογιακού

τριμήνου (που είναι η φορολογική περίοδος, κατά περίπτωση, στη φορολογία ΦΠΑ) με απώτατο όριο μία διαχειριστική περίοδο (η οποία κατά την ισχύουσα στη φορολογία ΦΠΑ προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 εδ. γ' π.δ. 186/1992 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012) επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση, επί τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας και εφόσον πρόκειται για τη διαχειριστική περίοδος έναρξης, να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα, όπως εν προκειμένω) δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίσει το ΦΠΑ χωριστά για κάθε ημερολογιακό μήνα ή ημερολογιακό τρίμηνο, συνάγεται σαφώς ότι, αφού επιτρέπεται κατά νόμον η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για χρονική περίοδο ίση με μία διαχειριστική περίοδο, η οποία επί διαχειριστικής περιόδου έναρξης επιτρέπεται να είναι υπερδωδεκάμηνη και προσδιορισμός του σχετικού ΦΠΑ για ολόκληρη αυτή την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο ενιαία, και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης και συνακόλουθα των εκροών της επιτρέπεται κατά νόμον να γίνεται ενιαία για ολόκληρη την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο και όχι κατ' ανάγκη επιμεριστικά. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους έβδομο και όγδοο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013, την 31.12.2014 και την 31.12.2015: *«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»*

Επειδή, με τον **έβδομο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι η προσφεύγουσα είχε ζημίες σε όλες τις ελεγχθείσες περιόδους, εκτός από την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 (οπότε και είχε πενιχρά κέρδη ποσού 7.362,42 €), ταυτόχρονα δε είχε και κύκλο εργασιών πολύ κατώτερο από τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα αποτελέσματα αυτής, έτσι ο συνολικός και ο επιμέρους προσδιορισμός και καταλογισμός ΦΠΑ (συνολικά 68.448,69 € πλέον προσαυξήσεων 70.743,51 €) παραβιάζει την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, ενώ με τον **όγδοο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους και σε συνέχεια του ως άνω έβδομου λόγου η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων προβάλλουν ότι για την ίδια αιτία παραβιάζεται και η αρχή της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι, αν δεν ανατραπούν οι επίδικοι καταλογισμοί, θα οδηγήσουν την προσφεύγουσα με μαθηματική ακρίβεια στην πτώχευση και λόγω του ύψους τους σε διακοπή της λειτουργίας της, αφού είναι αδύνατο να υπαχθεί λόγω των οικονομικών δεδομένων της (λόγω της οικονομικής αδυναμίας της) σε συνδυασμό με τους επίδικους καταλογισμούς στις διατάξεις οποιασδήποτε ρύθμισης της οφειλής της και σε οποιαδήποτε ευνοϊκή διάταξη μείωσης προστίμων και προσαυξήσεων για τον ίδιο λόγο. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί: α) Σ' ό,τι αφορά στον **έβδομο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τις τέσσερις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους (01.11.2011-31.12.2012, 01.01.2013-31.12.2013, 01.01.2014-31.12.2014 και 01.01.2015-31.12.2015) **απέκρυψε πραγματοποιηθέντα έσοδα**, συνεπώς ούτε ο κύκλος εργασιών της ούτε τα αποτελέσματά της ήταν τα αποτυπωθέντα στις δηλώσεις της ΦΕνπ των

οικείων οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των οικείων φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα, και συνακόλουθα ούτε οι φορολογητέες εκροές της ήταν οι αποτυπωθείσες στις δηλώσεις της ΦΠΑ των αντίστοιχων ετών, **με αποτέλεσμα τελικά οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας να έχουν φορολογηθεί, κατά παράβαση της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), με χαμηλότερο ΦΠΑ** εκείνου που θα οφειλόταν σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία ΦΠΑ, αν η προσφεύγουσα είχε αποτυπώσει αληθώς τις φορολογητέες εκροές της στις εν λόγω δηλώσεις της ΦΠΑ. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της αρχής της φοροδοτικής ικανότητας, αλλά αντιθέτως ορθής εφαρμογής της και πραγμάτωσής της στην πράξη. **β)** Σ' ό,τι αφορά δε στον **όγδοο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το ενδεχόμενο τα καταλογισθέντα ποσά φόρου να οδηγήσουν μια επιχείρηση, δεδομένης και της κακής οικονομικής της κατάστασης, σε αδυναμία τήρησης των δόσεων μελλοντικής ρύθμισης ή ακόμα και σε πτώχευση ή/και διακοπή της λειτουργίας της δεν καθιστούν τις σχετικές καταλογιστικές των ποσών αυτών φόρου πράξεις αντίθετες με την αρχή της χρηστής διοίκησης, αφού η αρχή αυτή, κατά το περιεχόμενό της, δεν απαγορεύει κατά κανένα τρόπο στη Διοίκηση (εν προκειμένω στη Φορολογική Διοίκηση) να ερμηνεύει και να εφαρμόζει ορθά την ισχύουσα νομοθεσία (εν προκειμένω τη φορολογική) και, ερμηνεύοντας και εφαρμόζοντας ορθά την ισχύουσα κατά περίπτωση νομοθεσία, να εκδίδει τελικά δυσμενείς διοικητικές πράξεις, η τυχόν δε κακή οικονομική κατάσταση του διοικουμένου (φορολογουμένου) λαμβάνεται υπόψη, στα πλαίσια της επιείκειας (ως εξειδίκευσης της αρχής της χρηστής διοίκησης), κατά το στάδιο εκτέλεσης των εκδοθεισών δυσμενών (καταλογιστικών) πράξεων με εκτίμηση των τότε συγκεκριμένων συνθηκών (κυρίως των οικονομικών) του εκάστοτε διοικουμένου. Πολύ περισσότερο στο φορολογικό δίκαιο, που διέπεται από την αποτυπωθείσα ρητώς στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του εκάστοτε φορολογουμένου, εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης με την έννοια της εφαρμογής της αρχής της επιείκειας και της αποφυγής λήψης μέτρων κατά τρόπο δογματικό δεν είναι νοητή στο στάδιο επιβολής του φόρου (μέσω της έκδοσης και κοινοποίησης των σχετικών καταλογιστικών κατά περίπτωση πράξεων), όπου η Διοίκηση έχει δέσμια αρμοδιότητα δεδομένης της αρχής της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα του εκάστοτε φορολογουμένου (άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος), αλλά μόνο στο στάδιο εκτέλεσης των καταλογιστικών πράξεων, σύμφωνα με τις συγκεκριμένες ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε περίπτωσης. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της αρχής της χρηστής διοίκησης, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι **έβδομος** και **όγδοος** λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 1-3 ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012, την 31.12.2013, την 31.12.2014 και την 31.12.2015: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του

υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ [...]. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...]. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ **προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 1 και 11 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012 και την 31.12.2013: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. [...]. 11. Οι διατάξεις των άρθρων [...] 32, 34 [...] εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 παρ. 1 περ. ε' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012: «Στο φόρο υπόκεινται: α) [...]. ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1-3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) [...]. γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται **εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.** Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, **το ποσό [...] 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 [...] προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) [...], 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1-2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την **31.12.2012**: «1. Το καθαρό εισόδημα [...] των επιχειρήσεων που [...] τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: [...]. 2. **Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.** Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. **Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).** [...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1-2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την **31.12.2013**: «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των [...] νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) [...]. 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα

προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, **το ποσό [...] των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.** [...]. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας. β) **Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους** που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, **προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).** [...]. Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 17) ο συντελεστής καθαρού κέρδους (ΣΚΚ) που ισχύει για τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας είναι 32%, ο οποίος, προσαυξανόμενος κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 ν. 2238/1994, ανέρχεται για μεν τη διαχειριστική περίοδο 01.11.2011-31.12.2012 σε 45% ($32\% + [32\% \times 40\%]$), για δε τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 σε 48% ($32\% + [32\% \times 50\%]$).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2014** και την **31.12.2015:** ««Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 εδ. α' περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2014** και την **31.12.2015:** «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2014** και την **31.12.2015:** «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2014** και την **31.12.2015:** «Το εισόδημα των [...] νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν

τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την **31.12.2014** και την **31.12.2015**: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

A. Διαχειριστική περίοδος 01.11.2011-31.12.2012: Βάσει των ΣΚΚ αυτών και δεδομένου ότι οι μη καταχωρηθείσες από την προσφεύγουσα στα βιβλία της δαπάνες για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ανέρχονται σε 2.801,78 €, τα δε έξοδά της για την ίδια διαχειριστική περίοδο αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τα έσοδά της για την ίδια διαχειριστική περίοδο κατά 61.531,74 € (στη δε από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα αναφέρεται ρητά (σελ. 15) ότι για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο «το μεγαλύτερο ποσό των δαπανών αφορά **αμοιβές και έξοδα τρίτων τα οποία αφορούν μισθώσεις μέσω αναψυχής κλπ.**», κάτι που επιβεβαιώνεται και από τον αποτυπωμένο στη σελ. 3 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΙΝΑΚΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΔΗΛΩΣΕΩΝ (Λ. 61: **Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων**)), ήτοι σύνολο δαπανών 2.801,78 € + 61.531,74 € = 64.333,52 €, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.11.2011-31.12.2012 ανέρχονται υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1-2 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012) τουλάχιστον σε:

Με ΣΚΚ 45%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 45,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 55,00 € δαπάνες. Άρα, αν τουλάχιστον 64.333,52 € δαπάνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$64.333,52 \text{ €} \times 100 / 55 = \underline{\underline{116.970,04 \text{ €}}},$$

ποσό το οποίο, α) προσαυξανόμενο κατά 8% (116.970,04 € x 8% = 9.357,60 €) σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 2 τελευταίο εδάφιο περ. β' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012), ανέρχεται σε:

$$116.970,04 \text{ €} + 9.357,60 \text{ €} = \underline{\underline{126.327,64 \text{ €}}}$$

και β) αν ληφθούν υπόψη τα αναφερόμενα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 15) ότι «Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία δαπάνες τουλάχιστον 2.801,78 €, **σημειωτέον ότι στις καταστάσεις καταχωρούνται ποσά άνω των 300,00 €**», αντιστοιχεί στην πραγματικότητα στο προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.11.2011-31.12.2012 ύψους 130.000,00 €.

Β. Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013: Βάσει των ως άνω ΣΚΚ και δεδομένου ότι α) σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 15) στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 δαπάνες ύψους 11.881,31 €, **οι οποίες όμως**, πλην ενός πολύ μικρού ποσού ύψους 241,17 €, **δεν αφορούν σε αμοιβές και έξοδα τρίτων**, και β) από τους αντισυμβαλλόμενους της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει δαπάνες ποσού τουλάχιστον 82.542,12 €, **συνεπώς σε κάθε περίπτωση δεν έχουν καταχωρηθεί** στα βιβλία της προσφεύγουσας δαπάνες ύψους **τουλάχιστον 70.660,81 €** (82.542,12 € – 11.881,31 € = 70.660,81 €), **που αφορούν σε αντισυμβαλλόμενους της - τρίτους**, οι οποίες πρέπει να προσαυξηθούν τουλάχιστον κατά το ως άνω ποσό των καταχωρημένων από την προσφεύγουσα στα βιβλία της δαπανών του Λ. 61 (Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων) ύψους 241,17 € και του Λ. 62 (Παροχές Τρίτων) ύψους 371,43 €, ήτοι 70.660,81 € + 241,17 € + 371,43 € = 71.273,41 €, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ανέρχονται κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1-2 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2013) τουλάχιστον σε:

Με ΣΚΚ 48%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 48,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 52,00 € δαπάνες. Άρα, αν τουλάχιστον 71.273,41 € δαπάνες, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$71.273,41 \text{ €} \times 100 / 52 = \underline{\underline{137.064,25 \text{ €}}}$$

Επειδή το προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ανέρχεται σε 130.000,00 €, δηλαδή σε μικρότερο και συνεπώς ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα ύψος, δεν τίθεται ζήτημα πλημμελούς, εις βάρος της προσφεύγουσας, αιτιολογίας της ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής.

Γ. Διαχειριστική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014: Διαπιστώνονται και γίνονται δεκτά, κατά περίπτωση και στα πλαίσια της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014), τα εξής:

α) Ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα αποτυπωμένα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 3) δεδομένα της (27.714,42 € / 32.645,55 € = 84,89%) είναι ανώτερος του ισχύοντος για την προσφεύγουσα ΣΚΚ (32%), ακόμα κι αν ο τελευταίος προσαυξηθεί κατά 50% (48%). Συνεπώς, είναι εύλογο να επιλεγεί και να εφαρμοστεί ο μεγαλύτερος, δεδομένου ότι αυτός είναι και ο προκύπτων βάσει των δηλούμενων από την προσφεύγουσα, περιοριζόμενος όμως, υπό το πρίσμα της αποτυπωμένης στην προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 2238/1994 αρχής της επιείκειας, στο ύψος του διπλάσιου του ισχύοντος στην υπό κρίση περίπτωση ΣΚΚ (32% x 2 = 64%).

Εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 16) στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 δαπάνες ύψους 4.931,15 €, εκ των οποίων μόνο συνολικές δαπάνες ύψους 1.590,53 € αφορούν σε αμοιβές και έξοδα τρίτων και μόνο συνολικές δαπάνες ύψους 162,60 € αφορούν σε παροχές τρίτων, από δε τους αντισυμβαλλόμενους της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει δαπάνες ποσού 22.518,79 €, συνεπώς σε κάθε περίπτωση δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας δαπάνες ύψους τουλάχιστον 17.587,64 € (22.518,79 € – 4.931,15 € = 17.587,64 €), που αφορούν σε αντισυμβαλλόμενους της - τρίτους, οι οποίες πρέπει να προσαυξηθούν τουλάχιστον κατά τα ως άνω ποσά των καταχωρημένων από την προσφεύγουσα στα βιβλία της δαπανών του Λ. 61 (Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων) ύψους 1.590,53 € και του Λ. 62 (Παροχές Τρίτων) ύψους 162,60 €, ήτοι 17.587,64 € + 1.590,53 € + 162,60 € = 19.340,77 €.

Κατ' εφαρμογή του ως άνω συντελεστή (64%) τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014) ανέρχονται τουλάχιστον σε:

αα) Με ΣΚΚ 64%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 64,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 36,00 € δαπάνες. Άρα, **αν τουλάχιστον 19.340,77 € δαπάνες** που αφορούν σε τρίτους, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$19.340,77 \text{ €} \times 100 / 36 = \underline{\underline{53.724,36 \text{ €}}}.$$

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 θα έπρεπε να ανέλθουν στο ποσό των **34.094,52 €** (53.724,36 € – 19.340,77 € = 34.383,59 €).

ββ) Με ΣΚΚ 64%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 64,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 36,00 € δαπάνες. Άρα, **αν 22.518,79 € δαπάνες**, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$22.518,79 \text{ €} \times 100 / 36 = \underline{\underline{62.552,19 \text{ €}}}.$$

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 θα έπρεπε να ανέλθουν στο ποσό των **40.033,40 €** (62.552,19 € – 22.518,79 € = 40.033,40 €).

Επειδή το προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό καθαρών κερδών της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 ανέρχεται σε 28.800,00 €, δηλαδή σε μικρότερο και συνεπώς ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα ύψος, δεν τίθεται ζήτημα πλημμελούς, εις βάρους της προσφεύγουσας, αιτιολογίας της ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής. Συγκεκριμένα δε, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο με εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 75%, υπό το πρίσμα της αποτυπωμένης στην προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 2238/1994 αρχής της επιείκειας, και ειδικότερα:

Με ΣΚΚ 75%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 75,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 25,00 € δαπάνες. Άρα, **αν 22.518,79 € δαπάνες**, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$22.518,79 \text{ €} \times 100 / 25 = \underline{\underline{90.075,16 \text{ €}}},$$

ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην πραγματικότητα στο προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 ύψους 90.000,00 €.

Δ. Διαχειριστική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015: Διαπιστώνονται και γίνονται δεκτά, κατά περίπτωση και **στα πλαίσια της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής της εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013** (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015), τα εξής:

α) Ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα αποτυπωμένα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 3) δεδομένα της (11.104,64 € / 15.507,48 € = 71,60%) είναι ανώτερος του ισχύοντος για την προσφεύγουσα ΣΚΚ (32%), ακόμα κι αν ο τελευταίος προσαυξηθεί κατά 50% (48%). Συνεπώς, είναι εύλογο να επιλεγεί και να εφαρμοστεί ο μεγαλύτερος, δεδομένου ότι αυτός είναι και ο προκύπτων βάσει των δηλούμενων από την προσφεύγουσα, περιοριζόμενος όμως, υπό το πρίσμα της αποτυπωμένης στην προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 2238/1994 αρχής της επιείκειας, στο ύψος του διπλάσιου του ισχύοντος στην υπό κρίση περίπτωση ΣΚΚ (32% x 2 = 64%).

Εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής για τα οικονομικά έτη 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αναφορικά με την προσφεύγουσα (σελ. 16) στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 δαπάνες ύψους 4.402,84 €, που δεν αφορούν σε αμοιβές και έξοδα τρίτων, από δε τους αντισυμβαλλόμενους της προσφεύγουσας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει δαπάνες ποσού 14.210,84 €, συνεπώς σε κάθε περίπτωση δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της

προσφεύγουσας δαπάνες ύψους τουλάχιστον 9.808,00 € (14.210,84 € – 4.402,84 € = 9.808,00 €), που αφορούν σε αντισυμβαλλόμενους της - τρίτους.

Κατ' εφαρμογή του ως άνω συντελεστή (64%) τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015) ανέρχονται τουλάχιστον σε:

αα) Με ΣΚΚ 64%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 64,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 36,00 € δαπάνες. Άρα, **αν τουλάχιστον 9.808,00 € δαπάνες** που αφορούν σε τρίτους, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$9.808,00 \text{ €} \times 100 / 36 = \underline{\underline{27.244,44 \text{ €}}}.$$

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 θα έπρεπε να ανέλθουν στο ποσό των **17.436,44 €** (27.244,44 € – 9.808,00 € = 17.436,44 €).

ββ) Με ΣΚΚ 64%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 64,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 36,00 € δαπάνες. Άρα, **αν 14.210,84 € δαπάνες**, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$14.210,84 \text{ €} \times 100 / 36 = \underline{\underline{39.474,56 \text{ €}}}.$$

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 θα έπρεπε να ανέλθουν στο ποσό των **25.263,72 €** (39.474,56 € – 14.210,84 € = 25.263,72 €).

Επειδή το προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό καθαρών κερδών της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 ανέρχεται σε 16.000,00 €, δηλαδή σε μικρότερο και συνεπώς ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα ύψος, δεν τίθεται ζήτημα πλημμελούς, εις βάρος της προσφεύγουσας, αιτιολογίας της ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής. Συγκεκριμένα δε, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο με εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 75%, υπό το πρίσμα της αποτυπωμένης στην προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 2238/1994 αρχής της επιείκειας, και ειδικότερα:

Με ΣΚΚ 75%: Αν 100,00 € ακαθάριστα έσοδα, τότε 75,00 € καθαρά κέρδη, συνεπώς 25,00 € δαπάνες. Άρα, **αν 14.210,84 € δαπάνες**, τότε τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται τουλάχιστον σε:

$$14.210,84 \text{ €} \times 100 / 25 = \underline{\underline{56.843,36 \text{ €}}},$$

ποσό το οποίο, στρογγυλοποιούμενο προς τα κάτω υπέρ της προσφεύγουσας κατ' εφαρμογή της αρχής της επιείκειας, αντιστοιχεί στην πραγματικότητα στο προσδιορισθέν από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής ποσό ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 ύψους 50.000,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. α'-β' ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (18.5.2018):

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. **Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.**»

Επειδή, κατά τα λοιπά, και συγκεκριμένα σ' ό,τι αφορά στα προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα και τον προσφεύγοντα με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους περί έλλειψης αιτιολογίας, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες, για το λόγο αυτό γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ν. 4174/2013 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (18.5.2018)).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «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 [...] κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...] ή **εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...]**, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018.**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του

Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]. 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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...]. 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας [...] τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται [...] σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 [...] διορθωτικού [...] 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 πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών

περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοσσιαίς μονάδες, ετησίως.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοσσιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας [το οποίο ήταν 0,25%].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013 (που εισήχθη με το άρθρο 3 παρ. 8 ν. 4337/2015), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «*Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων [...] με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση [...] ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και

...../18.12.2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου [...] που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και συγκεκριμένα κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 πρέπει, σ' ό,τι αφορά στις ως άνω υπ' αριθμ./18.12.2017 και/18.12.2017 προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.11.2011-31.12.2012 και 01.01.2013-31.12.2013, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, να προσδιοριστεί και να επιλεγεί η επιεικέστερη για τον προσφεύγοντα κύρωση μεταξύ εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 2 ν. 2523/1997 και εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και 4 και του άρθρου 58Α παρ. 2 ν. 4174/2013.

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

(άρθρο 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 49 παρ. 2 ν. 4509/2017)

Α. Αναφορικά με την υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.11.2011-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58Α ΠΑΡ.2 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[120%]		[53 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 38,69%]		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	22.270,19 € x 120% ≡ 26.724,23 €	22.270,19 € x 50% ≡ 11.135,10 €	22.270,19 € x 38,69% ≡ 8.616,37 €	11.135,10 € + 8.616,37 € ≡ 19.751,47 €	19.751,47 €

Β. Αναφορικά με την υπ' αριθμ./18.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58Α ΠΑΡ.2 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[120%]		[53 μήνες x (8,51% + 0,25%) / 12 μήνες = 38,69%]		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	29.900,00 € x 120% = 35.880,00 €	29.900,00 € x 50% = 14.950,00 €	29.900,00 € x 38,69% = 11.568,31 €	14.950,00 € + 11.568,31 € = 26.518,31 €	26.518,31 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, ΑΦΜ, και β) του,
ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της
Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/11/2011 - 31/12/2012	48.994,42 €
2		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2013 - 31/12/2013	65.780,00 €
3		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2014 - 31/12/2014	9.146,74 €
4		18/12/2017	-	ΦΠΑ	01/01/2015 - 31/12/2015	8.278,20 €

και την τροποποίηση των πράξεων αυτών ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 01.11.2011-31.12.2012

Διαφορά κύριου φόρου	22.270,19 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	19.751,47 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>42.021,66 €</u>

Φορολογική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013

Διαφορά κύριου φόρου	29.900,00 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξησης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	26.518,31 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>56.418,31 €</u>

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	6.097,82 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων	3.048,92 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>9.146,74 €</u>

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά κύριου φόρου	5.518,80 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων	2.759,40 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>8.278,20 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.