



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 23/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1053

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:** ... κατά **α)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006, **β)** της με αριθ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 – διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **δ)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ε)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **στ)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:** ... και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **18.920,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2006**, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 47.300,00€ πλέον ΦΠΑ 8.987,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «... » με **ΑΦΜ:** ... , δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $47.300,00\text{€} \times 40\% = 18.920,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **33.680,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2007**, λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 84.200,00€ πλέον ΦΠΑ 15.998,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «... » με **ΑΦΜ:** ... , δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $47.300,00\text{€} \times 40\% = 33.680,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 – οικονομικό έτος 2007**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 78.842,76€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 94.611,31€ δη σύνολο φόρου **173.454,07€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 – οικονομικό έτος 2008**, του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 62.386,20€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 74.863,44€ δη σύνολο φόρου **137.249,64€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 12.207,11€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 14.648,53€, δη σύνολο φόρου **26.855,64€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο των φορολογητέων εκροών του ΦΠΑ που αναλογεί στα προαναφερόμενα πέντε ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 18.749,00€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 22.498,80€, δη σύνολο φόρου **41.247,80€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο των φορολογητέων εκροών του ΦΠΑ που αναλογεί στα προαναφερόμενα πέντε ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2015 έγγραφο του **ΣΔΟΕ ΠΔ** ... (αρ. πρωτ. εισ. .../2015) με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ**: ... ανά χρήση τα εξής **εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής**:

Χρήση 2006

α/α	Ημερομηνία	Είδος Στοιχείου	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Σύνολο
1	...2006	ΔΑ-Τιμ.	9.300,00	1.767,00	11.067,00
2	...2006	ΔΑ-Τιμ.	9.800,00	1.862,00	11.662,00
3	...2006	ΔΑ-Τιμ.	9.500,00	1.805,00	11.305,00
4	...2006	ΔΑ-Τιμ.	10.200,00	1.938,00	12.138,00
5	...2006	ΔΑ-Τιμ.	8.500,00	1.615,00	10.115,00
ΣΥΝΟΛΟ			47.300,00	8.987,00	56.287,00

Χρήση 2007

α/α	Ημερομηνία	Είδος Στοιχείου	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Σύνολο
1	...2007	ΔΑ-Τιμ.	6.800,00	1.292,00	8.092,00
2	...2007	ΔΑ-Τιμ.	6.800,00	1.292,00	8.092,00
3	...2007	ΔΑ-Τιμ.	9.700,00	1.843,00	11.543,00
4	...2007	ΔΑ-Τιμ.	9.800,00	1.862,00	11.662,00
5	...2007	ΔΑ-Τιμ.	9.700,00	1.843,00	11.543,00
6	...2007	ΔΑ-Τιμ.	9.800,00	1.862,00	11.662,00
7	...2007	ΔΑ-Τιμ.	10.000,00	1.900,00	11.900,00
8	...2007	ΔΑ-Τιμ.	10.800,00	2.052,00	12.852,00
9	...2007	ΔΑ-Τιμ.	10.800,00	2.052,00	12.852,00
ΣΥΝΟΛΟ			84.200,00	15.998,00	100.198,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 - 2007 έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 παρ. 1, 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 56 παρ. 1 του Ν.2717/1999** ορίζεται ότι: «Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2717/1999** ορίζεται ότι: «Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της Θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η

προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες επιδόθηκαν στον ίδιο τον προσφεύγοντα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης) και συγκεκριμένα ως εξής:

α/α	Αριθμός Πράξης	Ημερομηνία Έκθεσης Επίδοσης
1	.../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15	8/12/2017
2	.../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15	8/12/2017
3	.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	28/12/2017
4	.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	28/12/2017
5	.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.	8/12/2017
6	.../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.	8/12/2017

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα την **29/1/2018**, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006, της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 και της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, και ως εκ τούτου **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του προβαλλόμενου ισχυρισμού ως προς αυτές.**

Ως προς τις με αρ. .. και .../2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2008 αντιστοίχως η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εμπροθέσμως και παραδεκτώς.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66)** ορίζεται ότι: « 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 των **παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το

δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2007), έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών) στις .../2007 και .../2008 αντίστοιχα.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. .../2015 έγγραφο του **ΣΔΟΕ ΠΔ** ... με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2015, δη εκτός του αρχικού χρόνου παραγραφής (πενταετία) για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2007 καίτοι χωρίς να έχει προηγηθεί αρχικός έλεγχος και ως εκ τούτου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο χρόνος της **παραγραφής** για το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν.2238/1994 της χρήσης 2006 παρήλθε στις 31/12/2017 ενώ της χρήσης 2007 δεν έχει παρέλθει μέχρι τη σύνταξη της παρούσας.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης στις .../2017 των με αριθ. ... και ... προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2006** και **1/1 - 31/12/2007** αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί με βάση της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των με αριθ. ... και .../2017 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2007 αντίστοιχα, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 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. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 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 ότι: «**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 της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ... και ... – .../2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2007 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος
Διαφορά φόρου: **78.842,76€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	94.611,31 €	39.421,38 €	30.504,26 €	69.925,64 €	69.925,64 €

- ✓ Με αριθ..../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος
Διαφορά φόρου: **62.386,20€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	74.863,44 €	31.193,10 €	24.137,22 €	55.330,32 €	55.330,32 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ**: ... και συγκεκριμένα:

- **ως αβάσιμης ως προς α)** τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 – διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 και **β)** τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και
- **ως απαράδεκτης, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της ως προς α)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006, **β)** τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **γ)** τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 και **δ)** τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	78.842,76 €	78.842,76 €
Πρόσθετος φόρος	94.611,31 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		39.421,38 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		30.504,26 €
Καταλογιζόμενο ποσό	173.454,07 €	148.768,40 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	62.386,20 €	62.386,20 €
Πρόσθετος φόρος	74.863,44 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		31.193,10 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		24.137,22 €
Καταλογιζόμενο ποσό	137.249,64 €	117.716,52 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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