



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-05-2018
Αριθμός Απόφασης: 1018

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά των παρακάτω πράξεων α) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης

βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, δ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος, ε) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος, στ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος, ζ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, η) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, θ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, ι) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του αρ 6 του ν. 2523/97 χρήσης, ια) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του αρ 6 του ν. 2523/97 χρήσης, ιβ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του αρ 6 του ν. 2523/97 χρήσης, ιγ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων (αρ 18 του ν. 3758/2009) οικ. έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έναρξη εργασιών το έτος 1983 και με ημερομηνία διακοπής τις 31-01-2016. Κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης ήταν οι υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων εκτός από τη σύνταξη φορολογικών δηλώσεων και από 1/12/2008 μέχρι 31/1/2016 υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με προσωπική εργασία. Η έδρα της επιχείρησης ήταν στην οδό και για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ μηχανογραφικά.

Αιτία ελέγχου υπήρξε το με αριθμό πρωτοκόλλου "Σημείωμα Διαπιστώσεων" του φορολογικού ελέγχου του Αθλητικού Σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

..... Το επιμέρους περιεχόμενο του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων (συνημμένα με α/α 2), συγκεκριμένα το κεφάλαιο που αναφέρεται στον έλεγχο – έρευνα περί εικονικότητας των εκδοθέντων από το Σωματείο Τ.Π.Υ. που αφορούσαν διαφήμιση της επωνυμίας – λογότυπου διαφόρων επιχειρήσεων στις φανέλες των ομάδων ποδοσφαίρου τοπικού ερασιτεχνικού ποδοσφαίρου του ελεγχόμενου Σωματείου, αποτέλεσε για τη Δ.Ο.Υ. πληροφοριακό δελτίο, σύμφωνα με το οποίο τα υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. που εξέδωσε το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα **κρίθηκαν μερικώς εικονικά**, ενώ το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. του παραπάνω Αθλητικού Σωματείου προς την ίδια **κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 περ. β του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 5 και 72 του Ν.4174/2013 και λαμβάνοντας υπόψη και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 και ΠΟΛ. 1154/2017, το ανωτέρω συμπληρωματικό πληροφοριακό στοιχείο αποτέλεσε «νέο στοιχείο» για τον επανέλεγχο της πραγματοποίησης των συναλλαγών που αναφέρονται στα υπ' αριθμ. και Τ.Π.Υ. που εξέδωσε το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε αρχικά η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με δύο χιλιάδες ευρώ (2.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε και έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.900,00€, συνολικής αξίας 11.900,00€ από το αθλητικό σωματείο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2 και 9, 19 και 30§4 και 7 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 24 §4 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τέσσερις χιλιάδες ευρώ (4.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε και έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.900,00€, συνολικής αξίας 11.900,00€ και 19/30-11-2006Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.900,00€, συνολικής αξίας 11.900,00€ αντίστοιχα, από το αθλητικό σωματείο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2 και 9, 19 και 30§4 και 7 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 24 §4 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τέσσερις χιλιάδες ευρώ (4.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Ζήτησε και έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.900,00€, συνολικής αξίας 11.900,00€, από το αθλητικό σωματείο
–, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2 και 9, 19 και 30§4 και 7 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 24 §4 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με εννιακόσια πενήντα ευρώ (950,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση.:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €1.900,00, συνολικής αξίας €11.900,00.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με χίλια εννιακόσια ευρώ (1.900,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση.:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας €20.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €3.800,00, συνολικής αξίας €23.800,00 και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €1.900,00, συνολικής αξίας €11.900,00 και το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €1.900,00, συνολικής αξίας €11.900,00.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με εννιακόσια πενήντα ευρώ (950,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση.:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας €10.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €1.900,00, συνολικής αξίας €11.900,00.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 25.945,19€, αντί πιστωτικού ποσού 11.034,29€ βάσει δήλωσης, πρόσθετος φόρος 31.134,23€, ήτοι σύνολο 68.113,71 €.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 11.879,86€, αντί πιστωτικού ποσού 25.019,47€ βάσει δήλωσης, πρόσθετος φόρος 14.255,83€, ήτοι σύνολο 51.155,16 €.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό ύψους 6.626,43€, αντί πιστωτικού ποσού 20.407,02€ βάσει δήλωσης, πρόσθετος φόρος 7.951,72€, ήτοι σύνολο 34.985,17 €.

Από τον έλεγχο των δικαιολογητικών των δωρεών προς τους αθλητικούς συλλόγους που συμπεριέλαβε ο προσφεύγων στον κωδικό 059 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών, διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ.1δ του άρθρου 8 του Ν 2238/1994 και ως εκ τούτου τα σχετικά

δικαιολογητικά κρίθηκαν ανακριβή και δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι εν λόγω δαπάνες ποσού 8.850,00€ για το οικονομικό έτος, 23.600,00€ για το οικονομικό έτος και 20.650,00€ για το οικονομικό έτος Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 3.586,22€, πρόσθετος φόρος 4.303,46€, ήτοι σύνολο 7.889,68 €.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 6.233,58€, πρόσθετος φόρος 7.480,30€, ήτοι σύνολο 13.713,88 €.

Με την αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 3.136,63€, πρόσθετος φόρος 3.763,96€, ήτοι σύνολο 6.900,59 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νομικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις, διότι η αναγραφή επί του σώματος των πράξεων αυτών, των διαφόρων διατάξεων, τόσο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και των Κώδικα Τελών και Χαρτοσήμων, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Ν. 2523/97, δημιουργεί σύγχυση και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί υπό ποιες διατάξεις έλαβε χώρα ο επίδικος έλεγχος, ώστε να ελεγχθεί δικαστικώς η νομιμότητα έκδοσης της ένδικης πράξεως, αφού δεν προκύπτει μετά βεβαιότητας επί τη βάση ποιων διατάξεων έχει διενεργηθεί ο ένδικος έλεγχος και εξεδόθησαν οι επίδικες πράξεις.
2. Η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αβάσιμη, αυθαίρετη και εσφαλμένη.
3. Κατά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και ειδικότερα ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως.
4. Λόγω περαίωσης των διαχειριστικών περιόδων μέχρι και, δεν υπήρχε πλέον υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους έως και το
5. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση

συμπληρωματικής πράξης και κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης έχει παραγραφεί. Επιπλέον ο έλεγχος για τα επίδικα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά είχε ξεκινήσει με τις από 24/02/2009 και 25/02/2009 εκθέσεις ελέγχου του, που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. την 20-03-2009 και όχι δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου στο Α.Σ. με την επωνυμία «.....». Κατά συνέπεια, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης έχει παραγραφεί.

6. Οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου είναι εσφαλμένες, αφού η εκτέλεση της πράξης τραπεζικής κατάθεσης από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του δωρητή δεν αναιρεί τον χαρακτήρα της πράξης αυτής ως δωρεάς προς το ως άνω αθλητικό σωματείο. Περαιτέρω η αναφορά σε συγκριτικά στοιχεία άλλων ομάδων του Νομού είναι λανθασμένη, αφού δεν υπήρχαν παιδικές ομάδες με δραστηριότητες όπως ο Α.Σ. Τέλος οι λοιπές φερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου εις βάρος του αθλητικού σωματείου δεν μπορούν να έχουν οποιαδήποτε συνέπεια εις βάρος του.
7. Δεν ήταν νόμιμη η έκδοση των εν λόγω καταλογιστικών πράξεων διότι το με αρ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό περαιώσης δεν κοινοποιήθηκε παρά τον αντίθετο ισχυρισμό της φορολογικής διοίκησης
8. Δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει κατά νόμο αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Επιπλέον, δεν έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο ΦΠΑ, αφού το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις στις οποίες είτε εκπέστηκε είτε δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση ο ΦΠΑ αποδόθηκε.
9. Δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκές διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017 στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό*

φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, περαιτέρω κατ' εφαρμογή της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίσθηκε ο τύπος οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (για φυσικά πρόσωπα), για πράξεις που αφορούν χρήσεις ως την 31/12/2013.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τηρήθηκε ο τύπος της προαναφερθείσας απόφασης. Επιπλέον, οι προσβαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνουν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 37 του ν.4174/2013 στοιχεία. Ειδικότερα, αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 61, 63, 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) που διέπουν την υποβολή και τον έλεγχο των σχετικών δηλώσεων, καθώς και οι διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 72 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) που προσδιορίζουν τη διαδικασία του ελέγχου και την έκδοση των πράξεων. Επιπροσθέτως, στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (γραφείου) που παρατάθηκε με την του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27/12/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 68 του ν.2238/1994 και 23 Ν. 4174/2013, έκτακτης εισφοράς (αρ. 18 του ν. 3758/2009), ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) και ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), ενώ οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις εκθέσεις αυτές συνιστούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις ανωτέρω εκθέσεις καταγράφονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής για την τεκμηρίωση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, νομικής πλημμέλειας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική

(και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή δεν ανταποκρίθηκαν στις με αρ. πρωτ. και προσκλήσεις, τόσο το ελεγχόμενο αθλητικό σωματείο όσο και η διαφημιζόμενη επιχείρηση «.....» προκειμένου να προσκομίσουν οποιοδήποτε διαφημιστικό υλικό (αθλητικές ενδυμασίες της ομάδας του Συλλόγου με τυπωμένη την επωνυμία του διαφημιζόμενου, φωτογραφίες, dvd κλπ) για την απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών βάσει των οποίων εκδόθηκαν από τοντα Τ.Π.Υ., συνολικής αξίας όλα με ΦΠΑ 47.600,00 ευρώ που αφορούσαν διαφήμιση στις φανέλες του Συλλόγου για την περίοδο από έως και **Όσον αφορά την διαφημιζόμενη επιχείρηση, κατόπιν της πιο πάνω αναφερόμενης πρόσκλησης, προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. οπροσκομίζοντας οκτώ (8) ασπρόμαυρες φωτογραφίες παιδικών ποδοσφαιρικών ομάδων στις φανέλες των οποίων φαίνεται τυπωμένο το εξής :** ‘.....’. (συνημμένα με α/α 55) και δύο (2) αθλητικές φανέλες χρώματος μπλε και άσπρου στις οποίες είναι τυπωμένο το εξής : ‘....., τα οποία παρελήφθησαν με την με αρ. πρωτ. απόδειξη παραλαβής σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4174/13 :

Για τα παραπάνω στοιχεία ο έλεγχος παραθέτει τα εξής:

- Δεν προκύπτει από πουθενά η χρονολογία του παραπάνω διαφημιστικού υλικού έτσι ώστε να μπορεί να συσχετιστεί με τα αντίστοιχα πιο πάνω Τ.Π.Υ.
- Επιπλέον η αναγραφή του διακριτικού τίτλου είναι διαφορετική από αυτή που συμφωνήθηκε στα ιδιωτικά συμφωνητικά, όπου σε αυτά πάνω αναγράφονταν ως διακριτικός **τίτλος “Λογιστικό Γραφείο** Άλλωστε από τα στοιχεία του μητρώου της Δ.Ο.Υ. προκύπτει πως το βιβλιοπωλείο που ασκούσαν από τον ίδιο ως δευτερεύουσα δραστηριότητα διέκοψε τις εργασίες

στις 10-5-2000. Από τα φορολογικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τον ελεγχόμενο Α.Σ. προκύπτει πως ο διακριτικός τίτλος '..... αναγράφονταν πάνω στα παραστατικά που εξέδιδε η **με ΑΦΜ:** (αδερφή του) η οποία και είχε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας βιβλιοπωλείο.

- Οι δύο από τις παραπάνω φωτογραφίες, όπως προκύπτει από το έμβλημα και από την αναγραφή της λέξης '..... πάνω στην ενδυμασία των αθλητών των παιδικών ποδοσφαιρικών ομάδων, είναι από παιδικά ποδοσφαιρικά τμήματα του άλλου Σωματείου με την επωνυμία «.....» που είχε άλλο ΑΦΜ και όπως αναφέρθηκε πιο πάνω χρησιμοποιούσε τα ίδια γήπεδα. Προφανώς πρόκειται για κάποια χορηγία (δηλαδή προσφορά σε φανέλες με την επωνυμία του χορηγού) που δόθηκε στο σωματείο το οποίο και δεν ασκούσε εμπορικές πράξεις αφού δεν θεώρησε βιβλία ούτε φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου δεν μπορούσε να εκδίδει Τ.Π.Υ. αντίθετα με το ελεγχόμενο αθλητικό σωματείο «.....».

Πέραν όμως από τα παραπάνω, ακόμη και αν δεχθούμε πως πραγματοποιήθηκαν κάποιες υπηρεσίες διαφήμισης, όπως περιγράφονταν αυτές στα Τ.Π.Υ. Νο που εκδόθηκαν, από το περιεχόμενο, την ποιότητα και την ποσότητα του διαφημιστικού υλικού που προσκομίσθηκε ενισχύεται η κρίση μας περί υπερτιμολόγησης (μερικώς εικονικής συναλλαγής) επειδή η αναγραφόμενη συνολική αξία των παραπάνω Τ.Π.Υ., ήτοι **35.700,00 ευρώ** από (.....) σε παιδικά τμήματα ερασιτεχνικής ομάδας τοπικής κατηγορίας με ελάχιστους φιλάθλους (λόγω ερασιτεχνικού τοπικού ποδοσφαίρου και μικρής χωρητικότητας γηπέδου) δεν συνάδει με την παρεχόμενη από τον μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Σύλλογο και την αναμενόμενη αντίστοιχα από την διαφημιζόμενη επιχείρηση διαφημιστική προβολή, τόσο σε έκταση – εμβέλεια και ένταση όσο και σε ποιότητα και ποικιλία διαφημιστικών μέσων.»

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται, κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών: [...] δ) Τα ποσά που καταβάλλονται από τον φορολογούμενο λόγω δωρεάς [...]. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από το φορολογούμενο λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν. 1514/1985 (ΦΕΚ 13 Α'), τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων [...]. Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό τους στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των δωρεών αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα, εφόσον ο δωρητής υποβάλλει με την αρχική εμπρόθεσμη φορολογική του δήλωση τα ακόλουθα δικαιολογητικά: αα) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς. ββ) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς θεωρημένο από τον

προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου. γγ) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής [...] Το οικείο γραμμάτιο είσπραξης της τράπεζας που θα εκδίδεται πρέπει να αναφέρει τα στοιχεία του δωρητή ή χορηγού και δωρεοδόχου, το ποσό της δωρεάς ή χορηγίας αριθμητικώς και ολογράφως, την ημερομηνία κατάθεσής του και την υπογραφή του δωρητή ή χορηγού, κατά περίπτωση...».

Επειδή, οι προαναφερθείσες διατάξεις ορίζουν ρητά τις προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου τα ποσά των δωρεών που πραγματοποιεί ο φορολογούμενος να αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. για το αθλητικό σωματείο «.....», που συντάχθηκε στο πλαίσιο τακτικού ελέγχου και αποτέλεσε την αιτία για την έκδοση εντολής και τη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου για τον προσφεύγοντα της ίδιας ελεγκτικής αρχής, και την άρση του τραπεζικού απορρήτου που ζητήθηκε για το ως άνω αθλητικό σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ.: και την αναζήτηση των πρωτότυπων αποδείξεων είσπραξης των τραπεζών για τις δωρεές που έλαβε το ως άνω σωματείο, καθώς και τη σχέση του με το σωματείο «.....» με Α.Φ.Μ.:, προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Τα παραστατικά κατάθεσης στην τράπεζα δεν φέρουν τις υπογραφές των δωρητών, αλλά την υπογραφή της ταμίας του αθλητικού σωματείου «.....» με Α.Φ.Μ.:
2. Η ταμίας του ως άνω σωματείου πραγματοποιούσε ανάληψη των υπό κρίση ποσών των δωρεών, όχι για να εξοφλήσει πραγματικές δαπάνες του σωματείου αλλά για να καταθέσει τα ποσά πάλι ως δωρεές στον τραπεζικό λογαριασμό του αθλητικού συλλόγου «.....» με Α.Φ.Μ.:
3. Για τις υπόψη δωρεές τα αντίγραφα των πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής των δωρεών, καθώς και τα αντίγραφα της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχουν καταχωρηθεί τα ποσά αυτά, δεν θεωρούνταν από την αρμόδια Υπηρεσία.
4. Τα γραμμάτια είσπραξης που εξέδιδε το ελεγχόμενο σωματείο για την ανάληψη από τον τραπεζικό του λογαριασμό των σχετικών ποσών, ήταν ανακριβή, καθώς αναφέρουν ως αιτιολογία πως η δωρεά υπέρ του αθλητικού σωματίου έγινε από τους εκάστοτε δωρητές, ενώ, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι καταθέσεις του σωματείου πραγματοποιούνταν από την ταμία του σωματείου, προκειμένου να χρησιμοποιούνται τα παραστατικά αυτά από τους φερόμενους ως δωρητές για να τύχουν μείωση του φορολογητέου εισοδήματός τους και κατ' επέκταση καταβολή μικρότερου φόρου κατά την εκκαθάριση της φορολογικής τους δήλωσης.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων φέρεται να δώρισε ποσό 2.950,00€ για καθένα από τα οικ. έτη έως, προς το σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.: Από τη διενέργεια ελεγκτικών

επαληθεύσεων για τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων αναγνώρισης έκπτωσης των δωρεών προέκυψε ότι δεν υφίστανται θεωρημένα από το γραφείο φυσικής αγωγής του νομού αντίγραφα του πρακτικού του ΔΣ των σωματείων περί αποδοχής της δωρεάς και της σελίδας του βιβλίου ταμείου των σωματείων που καταχωρήθηκαν τα ποσά των δωρεών. Επίσης, τα οικεία γραμμάτια είσπραξης της τράπεζας που εκδόθηκαν δε φέρουν την υπογραφή του προσφεύγοντος δωρητή.

Συνεπώς, οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικ. ετών του προσφεύγοντος, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, ΦΠΑ και Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο και έβδομο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*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 προφορικώς, 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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013),

με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και 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, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός 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 τη 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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε την στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει, κάτι που ο προσφεύγων έπραξε στις καταθέτοντας στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο «έγγραφες εξηγήσεις» και

την με αριθμ. Πρωτ..... αίτηση, με την οποία ζητά την έκδοση συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα έτη

Επειδή στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε στις με έκθεση επίδοσης η οποία συν τοις άλλοις περιλαμβάνει με α/α 15, το με αριθμό συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της Π.1019/2011 με ποσό οφειλής 10.458,78€, την οποία έκθεση ο προσφεύγων έχει υπογράψει ως παραλαβών, κάθε αντίθετος ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και αναπόδεικτα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και μη άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 12§5 του ν. 3888/2010. Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του ν. [2961/2001](#) (ΦΕΚ 266 Α'), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, ορθώς δεν διαφύλαξε τα βιβλία και στοιχεία της περιόδου αυτής και ο ισχυρισμός είναι αποδεκτός, ωστόσο σε κανένα σημείο της έκθεσης του ελέγχου δεν προκύπτει ότι το γεγονός αυτό, είχε αρνητικές επιπτώσεις στον προσφεύγοντα. Η φορολογική διοίκηση δεν επέβαλε κανένα πρόστιμο για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων και γενικότερα καμία από τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν στηρίχτηκε στη διαπίστωση αυτή. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αν και ορθός, προβάλλεται αλυσιτελώς και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 **παραγράφων 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 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..... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η

ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις 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 ιδίου 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. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από **πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.**

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρ. 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

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

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

Επειδή στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: **«οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.** Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή στο άρθρο 18 παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 "3. Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς" ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. [2717/1999](#) (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος».

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

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

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για το λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

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

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

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου,

περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, έχουν υποβληθεί για τα οικ. έτη οι με αριθμ. αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντιστοίχως, καθώς και οι υπ' αριθμ. εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις αντίστοιχα, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων για τα οικονομικά έτη είχε αποδεχτεί περαίωση του Ν.3888/2010 με το υπ' αριθμ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης.

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

Επειδή ο προσφεύγων αβάσιμα και αλυσιτελώς επικαλείται την με αρ. απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών / Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης και τις από 24/02/2009 και 25/02/2009 εκθέσεις ελέγχου του, που διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. την 20-03-2009, διότι οι συγκεκριμένες εκθέσεις, δεν ανέφεραν ως εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων το αθλητικό σωματείο «.....», ούτε γινόταν αναφορά στα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε το εν λόγω σωματείο στον προσφεύγοντα. Συνεπώς οι εκθέσεις αυτές, δεν αποτελούν το νέο – συμπληρωματικό στοιχείο, βάσει του οποίου επεκτείνεται η προθεσμία παραγραφής στη δεκαετία. Αντιθέτως όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ως συμπληρωματικό στοιχείο λαμβάνεται υπόψη το με αριθμ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ. σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου οι διαπιστώσεις του τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε στο σωματείο «.....», με Α.Φ.Μ.:, συμπεριλαμβανομένων και των διαπιστώσεων ελέγχου του σωματείου «.....», με Α.Φ.Μ.:, θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος ..., σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Κατά συνέπεια αναφορικά με: α)τη δωρεά ποσού 2.950,00€ κατά το οικ. έτος και 2.950,00€ κατά το οικ. έτος προς την «.....» και β)τις δωρεές ποσού 2.950,00€ για κάθε ένα από τα οικ. έτη έως προς το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....», το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ., θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Αντιθέτως, αναφορικά με τις δωρεές, που φέρεται να πραγματοποιήσε ο προσφεύγων σε άλλους αθλητικούς συλλόγους - σωματεία (.....) συνολικού ποσού 14.750,00€ κατά το οικ. έτος, και για τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν αναγνώρισε, διότι από τον έλεγχο των δικαιολογητικών προέκυψε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που έθεταν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 1 δ του αρ. 8 του ν. 2238/94, η ανωτέρω διαπίστωση προέκυψε το πρώτον κατά τον έλεγχο της ΔΟΥ που αφορούσε τον προσφεύγοντα και δεν αποτελεί μέρος του πορίσματος του ελέγχου που αφορά το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «.....».

Κατά συνέπεια, ως προς τις εν λόγω δωρεές το προαναφερθέν υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου στο αθλητικό σωματείο «.....» δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

Αντιστοίχως και για τις δωρεές οικονομικού έτους, και συνολικού ύψους 17.700,00€ και 5.900,00€ αντίστοιχα, υπέρ των αθλητικών συλλόγων: για το οικ. και των το οικ. έτος, δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο διότι δεν έγινε έλεγχος στα εν λόγω σωματεία - συλλόγους και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994, περί πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τη φορολογική επιβάρυνση στα οικονομικά έτη λόγω απόρριψης από τον έλεγχο των δωρεών των παραπάνω αθλητικών συλλόγων χωρίς να υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία δυνάμενα να επεκτείνουν την προθεσμία παραγραφής, ενώ απορρίπτεται ως αβάσιμος ως τις δωρεές που

πραγματοποιήθηκαν στην «.....» (5.900,00€ για τα οικ. έτη) και προς το «.....» (8.850,00€ για τα οικονομικά έτη).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, για τα οικ. έτη δεν είχε παραγραφεί εμπύπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς, και αναφορικά με το οικ. έτος, ενδεκαετούς παραγραφής και ως εκ τούτου δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων ΚΒΣ, σύμφωνα με την παρ. 5 του αρ. 9 του ν. 2523/97.

Επειδή ωστόσο, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., για τη χρήση έχει παραγραφεί κατά την, αφενός, διότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει αντίστοιχη με του εισοδήματος διάταξη περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει το τελευταίο έτος της παραγραφής και αφετέρου, δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 χρήσης, καθότι, θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται δεκτός ως προς την ακύρωση των πράξεων Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της χρήσης

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,...

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ. 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000)»

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης....». Ακολούθως η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «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 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: 1. “Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη

διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε:

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων: (Με τον 2992/20-3-2002, η συγκεκριμένη διάταξη τροποποιήθηκε ως εξής: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών»)

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ. ...

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 καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.

Επειδή όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ., της Δ.Ο.Υ., για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά σ' αυτές, τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντα για τα οικ. έτη κρίθηκαν ανακριβή, αφού για κάθε έτος τα ποσά των εικονικών τιμολογίων αποτελούν υψηλό ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, (5,45%,12,60%,8,4% για τα οικ. έτη αντίστοιχα) με αποτέλεσμα να κρίνεται αναγκαίος ο εξωλογιστικός έλεγχος για έτη αυτά.

Επειδή στον προσφεύγοντα επιβλήθηκε το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις του ν. 4472/2017, που ισούται με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ο προσφεύγων, το οποίο επιβάλλεται στον λήπτη, ασχέτως αν έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων από τον εκδότη, πρέπει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, περαιτέρω μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), επιβάλλεται στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου το πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2δ', με το οποίο ορίζεται ότι : «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 79§1 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Ως προς τον ένατο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης

αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

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 περαιτέρω, 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:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

1...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **31.079,48€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	37.295,38 €	15.539,74€	12.024,65 €	27.564,39 €	27.564,39€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **29.819,33€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	35.783,20 €	14.909,67€	11.537,10 €	26.446,77€	26.446,77€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **26.824,50€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	32.189,40 €	13.412,25€	10.378,40 €	23.790,65€	23.790,65€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς οικονομικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων άρθρου 18 ν. 3758/2009 οικ. έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **2.000,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.400,00 €	1.000,00€	773,80€	1.773,80€	1.773,80€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **6.233,58 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.480,30€	3.116,79	2.411,77€	5.528,56€	5.528,56€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **3.136,63 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.763,96€	1.568,32	1.213,56€	2.781,88€	2.781,88€

Επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.Τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, η οριστική φορολογική υποχρέωση για τα οικονομικά έτη, σχετικά με το φόρο εισοδήματος, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της αρχής της απαγόρευσης χειροτέρευσης θέσης του προσφεύγοντος κρίνεται ορθό, να καταλογιστεί εν τέλει το ποσό που καταλογίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος, ήτοι 51.155,16€, διότι σε αντίθετη περίπτωση, θα χειροτέρευε η θέση του προσφεύγοντος, αφού το τελικό ποσό καταλογισμού στην περίπτωση αυτή θα ανέρχονταν σε 56.266,10€ (29.819,33€+26.446,77€), το οποίο είναι μεγαλύτερο από το καταλογιζόμενο ποσό του ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της αρχής της μη χειροτέρευσης του προσφεύγοντος κρίνεται ορθό, να καταλογιστεί εν τέλει το ποσό που καταλογίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος, ήτοι 34.985,17€, διότι σε αντίθετη περίπτωση, θα χειροτέρευε η θέση του προσφεύγοντος, αφού το τελικό ποσό καταλογισμού στην περίπτωση αυτή θα ανέρχονταν σε 50.615,15€ (26.824,50+23.790,65€), το οποίο είναι μεγαλύτερο από το καταλογιζόμενο ποσό του ελέγχου.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ως ακολούθως:

α) την αποδοχή αυτής καθώς και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων : **1)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-....., **3)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων αρ. 18 του ν. 3758/2009, διαχειριστικής περιόδου με την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την αποδοχή και την τροποποίηση της : **1)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση), με την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά με το ποσό των δωρεών προς τα λοιπά σωματεία- συλλόγους και ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

γ) την αποδοχή αυτής καθώς και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων : **1)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, **2)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.

δ) την απόρριψη και την επικύρωση της : **1)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **4)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **5)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-....., **6)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση), **7)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Α. Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος (χρήση)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	36.979,48€	31.079,48€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	31.134,23€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	15.539,74€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	12.024,65€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.113.71€	58.643,87€

Οικονομικό έτος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	36.899,33€	36.899,33€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	14.255,83€	14.255,83€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.155,16€	51.155,16€

Οικονομικό έτος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	27.033,45€	27.033,45€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	7.951,72€	7.951,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.985,17€	34.985,17€

Β. ΦΠΑ

Με την αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου
01/01/.....-31/12/.....: 0,00€

Διαχειριστική περίοδος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	3.586,22€	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	4.303,46€	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.889,68 €	0,00€

Διαχειριστική περίοδος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	6.233,58 €	6.233,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	7.480,30 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	3.116,79€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	2.411,77€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.713,88 €	11.762,14€

Διαχειριστική περίοδος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	3.136,63€	3136,63€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	3.763,96 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	1.568,32€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	1.213,56€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.900,59 €	5.918,51€

Γ. ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ**Οικονομικό έτος**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Εισφορά	2.000,00€	2.000,00
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	2.400,00€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	1000,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	773,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.400,00 €	3.773,80 €

Πρόστιμα ΚΒΣ

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **2.000,00€**

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **4.000,00€**

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **4.000,00€**

Πρόστιμα ΦΠΑ

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου : **0,00€**

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου: **1.900,00€**

Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου: **950,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.