



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΣΕΛ. 24-25

Καλλιθέα, 11/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2375

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 12/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, β) της υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, γ) της υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-

31/12/2013, δ) της υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, ε) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2011, στ) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2012, ζ) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2013, η) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2014, θ) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ι) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, ια) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, ιβ) της υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και ιγ) της υπ' αριθμ. /21-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, οικονομικού έτους 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 07/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

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

Επί της από 12/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **300,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 & 2 του ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο εξέδωσε δύο (2) πιστωτικά τιμολόγια συνολικής αξίας 26.073,85 ευρώ για ανύπαρκτες εκπτώσεις επί του τζίρου με σκοπό τη μείωση των εσόδων του κατά παράβαση του άρθρου 12 & 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

β) Με την υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **3.000,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο για ποσό 1.023.854,05 ευρώ για το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και το ποσό κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 11, 12, 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

γ) Με την υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **3.000,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο για ποσό 75.475,00 ευρώ για το οποίο δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και το ποσό κάθε συναλλαγής, κατά παράβαση των άρθρων 6 και 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

δ) Με την υπ' αριθμ. /11-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 ευρώ** για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν

ανταποκρίθηκε σε αίτηση της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών μετά από πρόσκληση κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4174/2013.

ε) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2011, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.583,96 ευρώ πλέον του πιστωτικού ποσού με βάση τη δήλωσή του ύψους 84,69 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 4.402,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.986,34 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

στ) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.181,48 ευρώ πλέον του πιστωτικού ποσού με βάση τη δήλωσή του ύψους 16,24 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.637,26 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 323,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.158,26 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

ζ) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 56.919,99 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 54.643,19 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.194,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **117.758,02 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

η) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.291,55 ευρώ πλέον του πιστωτικού ποσού με βάση τη δήλωσή του ύψους 274,30 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 4.007,41 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 428,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.001,41 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

θ) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 95.474,88 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 114.569,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **210.044,74 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

ι) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 50.806,30 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 60.967,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **111.773,86 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

ια) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 277.993,01 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 333.591,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **611.584,62 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

ιβ) Με την υπ' αριθμ. /07-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 38.797,99 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 46.557,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **85.355,58 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

ιγ) Με την υπ' αριθμ. /21-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2011, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ποσού **764,53 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 07/12/2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Δ.-Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ., μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /29-12-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου στάλθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμ. /25-01-2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης, η οποία κατά τα ελεγχόμενα έτη 2010-2013 είχε κύρια δραστηριότητα «ΜΟΡΦΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ ΓΥΑΛΙΟΥ», στην οποία όμως ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Κατά συνέπεια λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων κατέστη αδύνατος οποιοσδήποτε έλεγχος ή επαλήθευση στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία (υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Ε3 των οικείων οικονομικών ετών καθώς και τα με αριθμ. πρωτ. /18-03-2016 και /21-12-2016 έγγραφα της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Λαμίας με τα οποία προκύπτει ότι υπάρχουν διαφορές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του προσφεύγοντος). Οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, ήτοι της μη έκδοσης στοιχείων ύψους 1.023.854,04 ευρώ στη χρήση 2012 και 74.475,00 ευρώ στη χρήση 2013, σε συνδυασμό με τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, που ισοδυναμεί με μη τήρηση αυτών, επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και καθιστούν αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ως αποτέλεσμα ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2010-2013 **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Λαμίας οι υπ' αριθμ.,, και /11-12-2017 πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, οι υπ' αριθμ.,, και /07-12-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι υπ' αριθμ.,,, /07-12-2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η υπ' αριθμ. /21-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν και εξαφανισθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31-12-2010 καθίσταται αθεράπευτα ακυρωτές.
- Η εφαρμογή των παρ. 4 και 5 του άρθρου 84 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, που προέβλεπαν τη 10ετή και 15ετή παραγραφή συνιστά ανεπίτρεπτη εφαρμογή ρητώς καταργημένων διατάξεων και ιδρύει έλλειψη νομικής βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων των φορολογικών αντικειμένων του Εισοδήματος και του ΦΠΑ και των παρακολουθηματικών της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης.
- Λόγω της ρητής κατάργησης όλων των ρυθμίσεων ΚΒΣ/ΚΦΑΣ στις οποίες στηρίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου των χρήσεων 2010, 2012 και 2013 οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται αθεράπευτα ακυρωτές.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. στηρίζονται στο χαρακτηρισμό των βιβλίων του ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Εισοδήματος, συνεπώς και σε αυτή την περίπτωση ο έλεγχος στηρίχθηκε σε καταργημένη νόμιμη βάση.
- Οι συγκεντρωτικές καταστάσεις έδιναν πλήρη στοιχεία για τις δαπάνες του, ενώ καταχρηστικά ο έλεγχος έθεσε προθεσμία πέντε ημερών για την προσκόμιση των στοιχείων της διαλυθείσας επιχείρησής του.

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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 στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την **αριθ. 173/2006** ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή στην **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 από τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στην **παρ. 4 (α) του άρθρου 29 του ν. 3986/2011** (περί ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης) ορίζεται:

«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.».

Και με το άρθρο 4 παρ. 2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι:

«Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή

- α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις
- β) τα φύλλα ελέγχου και
- γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 49 και 57 του ν. 2859/2000**:

«Άρθρο 49

.....

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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

.....

Άρθρο 57

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 παρατάθηκε με το **άρθρο 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) μέχρι την 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την 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, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει 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», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. **2932/2017** απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ έκρινε ότι 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 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παρατάσης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017 (αποδοχή της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και

τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου στη χρήση 2010.

Επειδή βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι:

α) οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση,

β) η υπό κρίση περίπτωση ελέγχου δεν αφορά επανέλεγχο κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς τα με αριθμ. πρωτ. /18-03-2016 και /21-12-2016 έγγραφα της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Λαμίας με τα οποία προκύπτει ότι υπάρχουν διαφορές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του προσφεύγοντος, αφενός περιήλθαν στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετούς παραγραφής, ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και αφετέρου αποτελούν στοιχεία τα οποία μπορούσε να τα έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής.

γ) από τα στοιχεία του φακέλου και του πληροφορικού συστήματος taxis:

- δεν προκύπτει θέμα μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους,

- προκύπτει εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, καθώς υπέβαλε τη με αριθμ. δήλωση στις 05/08/2011.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, καθόσον κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, θεωρούνται αντισυνταγματικές. Αντίθετα δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, καθώς, εφόσον ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004. Ομοίως δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς ακολουθούν τη φορολογία εισοδήματος.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων της χρήσης 2010 λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. /07-12-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη 2010-2012, ορίζεται:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)**, όπως ίσχυε κατά το έτος 2013, ορίζεται:

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 , κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

.....

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

.....

3. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

.....

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα

που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

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

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 4174/13 ορίζεται σαφώς ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας....»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη 2010, 2011 και 2012, ορίζεται:

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

.....

στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

.....

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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

.....».

Επειδή για τη χρήση 2013 δεν εφαρμόζονταν πλέον οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., μετά την εφαρμογή του Ν. 4093/12.11.2012, περί Κ.Φ.Α.Σ., ωστόσο στο **άρθρο 32 παρ. 1 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, ορίζεται:

«Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000,

701/2001 και 304/2003). Περαιτέρω, με την ΣτΕ 1163/2012 έχει κριθεί ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.... Η εφαρμογή αυξημένου συντελεστού καθαρού κέρδους ισοδυναμεί, κατ' ουσίαν, με κύρωση, που δικαιολογείται από την φύση και την σοβαρότητα των παραβάσεωνη προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν επιβάλλεται ως κύρωση, αλλά αντανάκλα την αυξημένη δυσχέρεια προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωσή του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος απουσιάζουν. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφ' όσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοσή τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογουμένου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, απαιτείται, όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση της κατοικίας του. Εξάλλου, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του. Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου είναι εξαιρετικώς δυσχερές, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή. (ΣτΕ 1038/2011).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από τη με αριθμ. /25-01-2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2010-2013, με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί ανακρίβειας των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και ο έλεγχος ορθώς προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή ο προσφεύγων ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής του προσκόμισε τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, ο ισχυρισμός του ότι ο έλεγχος έθεσε καταχρηστικά προθεσμία πέντε ημερών για την προσκόμισή τους και εφόσον κληθεί νόμιμα θα προσκομίσει όλα τα στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο **άρθρο 30 παρ. 1, 2 του ν. 2238/94**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

.....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών -εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 1, 2 του ν. 2238/94, όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

2. 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 ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα.

.....

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

.....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων....Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), το **άρθρο 32** ισχύει όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013):

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή ο έλεγχος κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντα στη χρήση 2013 εφάρμοσε τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένο κατά 80%, αντί του ορθού 50% που αναφέρεται στην προαναφερθείσα διάταξη, τα τελικά καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας που προκύπτουν εξωλογιστικά στη χρήση 2013 προσαρμόζονται ως εξής:

Προσαυξημένος Μ.Σ.Κ.Κ. = $7\% * 50\% = 10,50\%$

Καθαρά Κέρδη = Ακαθάριστα Έσοδα * $10,50\% = 168.686,28 * 10,50\% = 17.712,06$ ευρώ

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια ή ανακρίβεια** των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στο υπ' αριθμ.1078820/1526/A0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν

καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή συνεπώς ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. στηριζόμενες στο χαρακτηρισμό των βιβλίων του προσφεύγοντος ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, ο ισχυρισμός του ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε σε καταργημένη νόμιμη βάση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:**

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, με βάση την ανωτέρω διάταξη, ορθώς καταλογίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. για τις χρήσεις 2010-2013 και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος με το σκεπτικό ότι αυτές εκδόθηκαν παρά τη ρητή κατάργηση όλων των ρυθμίσεων Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 07/12/2017 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017** ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται

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

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού

προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ , και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και την ακύρωση αυτής,

β) την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ. /11-12-2017, /11-12-2017, /11-12-2017, /11-12-2017, /07-12-2017, /07-12-2017, /07-12-2017, /07-12-2017, /07-12-2017 και /07-12-2017 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και την επικύρωση αυτών, με τροποποίηση των πράξεων που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και το Φ.Π.Α. μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017 και

γ) τη μερική αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /07-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας οικονομικού έτους 2014 και την τροποποίηση αυτής.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 7 ν. 4337/2015: 300,00 ευρώ

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	4.966,96	36.235,95	36.235,95	31.268,99
	της συζύγου	3.877,08	3.877,08	3.877,08	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	84,69	-		84,69
	Χρεωστικό ποσό		3.583,96	3.583,96	3.583,96
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (3.583,96+84,69) Χ 120%			4.402,38	-	-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(3.583,96+84,69)}			-	1.834,33	1.834,33

ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(3.583,96+84,69)			-	1.419,40	1.419,40
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	84,69				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					6.837,69

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	4.402,38	1.419,40	4.402,38	3.253,73	3.253,73

- Εισφορά Αλληλεγγύης

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς	13.914,44	45.183,43	45.183,43	31.268,99
Συντελεστής Εισφοράς	1%	2%	2%	
Εισφορά	139,14	903,67	903,67	764,53
Σύνολο Εισφοράς				764,53

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

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	15.728,43	25.718,82	25.718,82	9.990,39
	της συζύγου	5.265,57			-5.265,57
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	16,24	-	-	16,24
	Χρεωστικό ποσό		2.181,48	2.181,48	2.181,48
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (2.181,48+16,24) Χ 96%			2.637,26		-

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 N.4174/2013 {50% Χ (2.181,48+16,24)}		-	1.098,86	1.098,86
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 N.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(2.181,48+16,24)		-	850,30	850,30
Εισφορά Αλληλεγγύης	191,10	514,38	514,38	323,28
Τέλος Επιτηδεύματος	400,00	400,00	400,00	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				4.453,92

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 N.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 N.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.637,26	1.098,86	850,30	1.949,16	1.949,16

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	208.382,95	223.502,77	223.502,77	15.119,82
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	209.630,61	-	-	-
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	47.928,08	51.405,64	51.405,64	3.477,56
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	47.928,08	599,34	599,34	47.328,74
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	50.806,30	50.806,30	50.806,30
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (1.141.865,18 Χ 120%)		60.967,56	-	-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α N.4174/2013 (50% Χ 1.141.865,18)		-	25.403,15	25.403,15
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 N.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 1.141.865,18)		-	19.656,96	19.656,96
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0	111.773,86	95.866,41	95.866,41

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	60.967,56	25.403,15	19.656,96	45.060,11	45.060,11

Γ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

- Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 7 ν. 4337/2015: 3.000,00 ευρώ

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	11.100,00	154.871,08	154.871,08	143.771,08
	της συζύγου	7.820,00			-7.820,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό		-	-	
	Χρεωστικό ποσό	447,61	57.367,60	57.367,60	56.919,99
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ		228,18	228,18	228,18	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ 56.919,99 Χ 96%			54.643,19	-	-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50% Χ 56.919,99}			-	28.460,00	28.460,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 56.919,99			-	22.022,34	22.022,34
Εισφορά Αλληλεγγύης			6.194,84	6.194,84	6.194,84
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					113.597,17

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	54.643,19	28.460,00	22.022,34	50.482,34	50.482,34

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	109.164,69	1.223.660,88	1.223.660,88	1.114.496,19
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	96.943,16			96.943,16
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	25.107,88	281.442,00	281.442,00	256.334,12
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.107,88	3.488,99	3.488,99	21.658,99
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0	277.993,01	277.993,01	277.993,01
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (277.993,01 Χ 120%)		333.591,61	-	-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% Χ 277.993,01)		-	138.996,51	138.996,51
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 277.993,01)		-	107.555,50	107.555,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0	611.584,62	524.545,01	524.545,01

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73%=38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	333.591,61	138.996,51	107.555,50	246.552,00	246.552,00

Δ) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

- Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 7 ν. 4337/2015: **3.000,00 ευρώ**

- Φορολογία Εισοδήματος

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα			21.407,14	5.565,85	17.559,39	4.565,44	4.565,44
	Μείωση Φόρου							0,00
	Υπόλοιπο Φόρου (α)		0,00		5.565,85		4.565,44	4.565,44
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α)			0,00		5.565,85		4.565,44	4.565,44
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(β)Εμπορικές επιχειρήσεις			46,12		46,12		46,12	
2α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος			228,18		228,18		228,18	
Σύνολο εκπτώσεων			274,30		274,30		274,30	
Υπόλοιπο φόρου			-274,30		5.291,55		4.291,14	4.565,44
6.Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (72%)					4.007,41		3.287,12	0,00
6α.Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 50%								0,00
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53X 0,73%=38,69%)								0,00
10.Εισφορά αλληλεγγύης					428,15		175,59	175,59
11. Τέλος Επιτηδεύματος			650,00		650,00		650,00	
Σύνολο κεφαλαίου Δ			650,00		5.085,56		4.112,71	175,59
Γενικό Σύνολο			375,70		10.377,11		8.403,85	8.028,15
Εκπτώση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου			4,18		4,18		4,18	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου και εισφοράς για βεβαίωση			371,52		10.372,93		8.399,67	8.028,15

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 72%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παράστασης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	3.287,12	2.282,72	1.766,37	4.049,09	3.287,12

- Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	80.716,02	168.686,28	168.686,28	87.970,26
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	68.580,39			
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	18.564,68	38.797,84	38.797,84	20.233,16
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.418,71	-0,15	-0,15	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		38.797,99	38.797,99	38.797,99
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (38.797,99 Χ 120%)		46.557,59		-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% Χ 38.797,99)		-	19.399,00	19.399,00
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 38.797,99)		-	15.010,94	15.010,94
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0	85.355,58	73.207,93	73.207,93

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παράστασης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73%=38,69%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	46.557,59	19.399,00	15.010,94	34.409,94	34.409,94

Ε) Φορολογική Περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

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

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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