



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.5.18
Αριθμός απόφασης: 2463

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131607807

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά

- Της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,

- Της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2011,

- Της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2010,

- Της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2011,

- Της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2012,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, καθώς και τις από 12.12.17 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2010, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 10.862,50 € (=27.490,00 € X 25% + 266,00 € X 15), λόγω μη έκδοσης 16 φορολογικών στοιχείων άνω των 1.200,00 €, και 308 φορολογικών στοιχείων κάτω των 1.200,00 € ή απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 & 13§1 του ΠΔ 186/92.

Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2011, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 8.465,00 € (=17.900,00 € X 25% + 266,00 € X 15), λόγω μη έκδοσης 11 φορολογικών στοιχείων άνω των 1.200,00 €, και 313 φορολογικών στοιχείων κάτω των 1.200,00 € ή απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 & 13§1 του ΠΔ 186/92.

Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2011, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 3.724,00 € (=266,00 € X 14), λόγω μη έκδοσης 14 φορολογικών στοιχείων απροσδιόριστης αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 & 13§1 του ΠΔ 186/92.

Με τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού προσδιορίστηκαν στον προσφεύγοντα διαφορές φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2010-2011.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12.12.17 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ που συντάχθηκαν βάσει της με αρ./17 εντολής ελέγχου Ελεγκ. Σύμφωνα με το ιστορικό του ελέγχου, στις 05/10/2017 (αρ. πρωτ. εισερχ./2017) διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης η με αριθμό/2017 υπόθεση που αφορά τον προσφεύγοντα. Ειδικότερα απεστάλη η από 28-09-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ, από την οποία προκύπτουν παραβάσεις μη έκδοσης (και σε ελάχιστες περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης) φορολογικών στοιχείων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ 186/92) για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης «...Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αρ./15 Πληροφοριακό Δελτίο της υπηρεσίας μας σύμφωνα με το οποίο υπήρξε καταγγελία από ανώνυμο καταγγέλλοντα ο οποίος κατήγγειλε τον οδοντίατρο για σωρεία φορολογικών παραβάσεων όπως η μη έκδοση αποδείξεων ή ανακριβών αποδείξεων με λεπτομερείς περιγραφές αυτών....Επιπλέον επισύναψε στην καταγγελία φωτοτυπία ιδιόχειρου σημειωματάριου φερόμενου ως κυριότητας του οδοντιάτρου, στο οποίο αναγράφονταν ημερολογιακά εργασίες του οδοντιάτρου και αμοιβές επ' αυτών... Κατόπιν τούτου δυνάμει της εντολής ελέγχου μεταβήκαμε την 27-09-2016 και ώρα 13:00 στο οδοντιατρείο του κ. επί της οδού στα προκειμένου να διενεργήσουμε επιτόπιο έλεγχο αλλά και να συλλέξουμε στοιχεία σχετικά με τα καταγγελλόμενα.Από την επίσκεψή μας στο χώρο διαπιστώθηκε η απουσία πελατών αλλά και του ίδιου του οδοντιάτρου. Εξαιτίας της απουσίας τόσο ελεγκτικού ενδιαφέροντος λόγω ανυπαρξίας πελατών όσο και του ίδιου του ελεγχόμενου επιδώσαμε στην κ. την υπ.αρ./2016 πρόσκληση..... Ο ελεγχόμενος εντός της ταχθείσας ημερομηνίας προσκόμισε τα ζητηθέντα κι εκδόθηκε η υπ.αρ.

...../16 εντολή ελέγχου για επεξεργασία των προσκομισθέντων.... Από τα στελέχη (μπλοκ) των αποδείξεων ελέγξαμε συνολικά 184 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που τέθηκαν στη διάθεσή μας και αφορούσαν τις χρήσεις 2010 – 2013. Από την αντιπαραβολή των ανεπίσημων, κατά παραδοχή του ελέγχου, σημειώσεων του οδοντιάτρου με τα μπλοκ των αποδείξεων για ονοματεπώνυμα που αναφέρονται στις φωτοτυπίες σε συγκεκριμένες ημερομηνίες και με συγκεκριμένα ποσά αμοιβών βρέθηκαν παραβάσεις : α) μη έκδοσης Α.Π.Υ. , β) ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. και γ) μη έκδοσης Α.Π.Υ. απροσδιόριστης αξίας καθώς υπήρχε εγγραφή στο βιβλίο ασθενών χωρίς την ύπαρξη αντίστοιχης Α.Π.Υ. ... Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ. /17 συνενωμένο έντυπο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Δ.Σ.Ε.) - κλήση για ακρόαση που επιδόθηκε στις 23-11-16 στον ελεγχόμενο κο δίδοντας προθεσμία 10 ημερών για την υποβολή προφορικών ή γραπτών απόψεων της ελεγχόμενης επί των αναγραφόμενων σε αυτόΠριν την παρέλευση της προθεσμίας και συγκεκριμένα την 24-11-2016 λάβαμε αίτημα του κ. με το οποίο μας ζητούσε αντίγραφα των εγγράφων δυνάμει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος. Το έγγραφο έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων/2016 και την 6-12-2016 με το υπ. αρ. πρωτ. έγγραφό μας χορηγήσαμε τα αιτηθέντα στοιχεία στον κ. προκειμένου να ανταποκριθεί στην υπ. αρ. κλήση σε ακρόαση. ...Την 16-1-2017 υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένων εγγράφων της υπηρεσίας μας/17 υπόμνημα με συν/να αποδεικτικά στοιχεία των ισχυρισμών του αλλά και από σχετική έκθεση της γραφολόγου - δικηγόρου εγγεγραμμένης στους ισχύοντες πίνακες Πραγματογνωμόνων του Πρωτοδικείου και Πλημμελειοδικείου Με το Υπόμνημά περιληπτικά ο ελεγχόμενος ανέφερε : Σε μια μικρή εισαγωγή που προηγείται των ισχυρισμών του επί των καταλογισμένων παραβάσεων αναφέρει πως εγκαταστάθηκε στα τον Απρίλιο του 2007 στο συγκεκριμένο χώρο με τη βοήθεια δυο φιλικών του προσώπων, τα οποία δεν κατονομάζει, καθώς όπως ισχυρίζεται αναζητούσε επαγγελματική αποκατάσταση καθώς στην πόλη του (τόπος καταγωγής του) υπήρχε πληθώρα οδοντιάτρων. Δεν διέθετε δεδομένη πελατεία ή φήμη. Επιπλέον δεν θα μπορούσε να διαθέτει πελατεία που αγγίζει τους 1.000 πελάτες όπως φαίνεται από την ατζέντα καθώς τα που ο πληθυσμός τους φθάνει τις 10.000 έχει 15 οδοντιάτρους. Επιπλέον τα τελευταία πέντε χρόνια αντιμετωπίζει σοβαρό πρόβλημα υγείας με επίπτωση στην επαγγελματική του απόδοση και διαθέτει για αυτό πιστοποίηση αναπηρίας από ΚΕΠΑ άνω του 67% (αρ. επιτρ. /..... /..... ημερομηνία 13-11-15)...Θεωρώντας πως ήταν δεδομένη η συνταξιοδότησή του αναζήτησε υποψήφιο αγοραστή για το οδοντιατρείο του με πρώτο υποψήφιο τον , με τον οποίο είχαν στενή συνεργασία καθώς ήταν οδοντοτεχνίτης.... Ο κ. επιθυμούσε την αγορά της επαγγελματικής εγκατάστασης προς αποκατάσταση του υιού του ο οποίος είχε ολοκληρώσει τις σπουδές του στην ως οδοντίατρος. Λόγω ασυμφωνίας του τιμήματος της μεταβίβασης του οδοντιατρείου άρχισε μια διαμάχη μεταξύ τους που εξελίχθηκε σε δικαστική.... Αναφέρει αυτούσια αποσπάσματα της γραφολογικής έκθεσης σύμφωνα με την οποία «η εξέταση των φωτοαντιγράφων θα πρέπει να γίνεται με προσοχή και ιδιαίτερες επιφυλάξεις καθώς υπάρχει ο κίνδυνος φωτομοντάζ (σελ. 7 Συνημμένης Γραφολογικής Έκθεσης)»

Η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις και όλα τα έγγραφα που τέθηκαν υπόψη της καταλήγει: «...Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος αποδέχεται τα συμπεράσματα της

γραφολόγου που προέκυψαν από την επεξεργασία των αντίγραφων της φερόμενης ως ατζέντας του οδοντιάτρου αφού η ανωτέρω επιστήμονας είναι εγγεγραμμένη στους καταλόγους του πρωτοδικείου τήρησε τις παραδεκτές αρχές και εφάρμοσε όλες τις επιστημονικές μεθόδους παρά το γεγονός ότι δεν ορίσθηκε από Πρωτοδικείο. Θεωρεί ως κατασκευασμένα και άρα απαράδεκτα τα αντίγραφα με κωδικαρίθμηση Κ1 έως Κ141α για όλους τους λόγους που αναφέρει η γραφολόγος κυρίως όμως για την υπ.αρ.1 αιτία («η υπό κρίση γραφή και αριθμογραφές έχουν προκύψει από γραφικό χαρακτήρα διάφορο του»). Για τα αντίγραφα με κωδικαρίθμηση Κ142 έως Κ185 ξεκινώντας από την παρατήρηση (1) στη σελίδα 24 ο έλεγχος συμπεραίνει τα εξής: σύμφωνα με τη γραφολόγο «η υπό κρίση γραφή και αριθμογραφές ανήκουν γενικά στον κάποιες όμως χαράξεις δε ταυτίζονται με τη γραφή του οδοντιάτρου αλλά σε τρίτο γραφικό φορέα» (αναφέροντας στην επόμενη σελίδα 25 μόνο τρεις περιπτώσεις ονομάτων που δεν ταυτίζεται η γραφή με αυτή του αλλά ανήκουν σε τρίτο φορέα. Γενικά όμως δέχεται πως ο γραφικός χαρακτήρας ανήκει στονΤο αν υπάρχει γενικά επεξεργασία των εγγράφων δεν αποτελεί απορριπτικό λόγο της ύπαρξης ανεπίσημων βιβλίων του οδοντιάτρου, και το αν αυτά νόμιμα ή όχι περιήλθαν στα χέρια τρίτων αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο του παρόντος ελέγχου αλλά άλλων Υπηρεσιών.Από αυτά ακριβώς τα ίδια αντίγραφα της καταγγελίας προέκυψε πως για ονοματεπώνυμο που υπήρχαν σε αυτά είχαν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά (ΑΠΥ) από τον ελεγχόμενο ιατρό..»

Συνέπεια των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ λαμβάνοντας υπόψη: α) την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, τα ευρήματα και τα συμπεράσματα αυτής, β) τη μη διατύπωση απόψεων του ελεγχόμενου επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, γ) Τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) συμπέρανε ότι για τις χρήσεις 2010 – 2011 – 2012:

- Δεν εκδόθηκαν συνολικά εξακόσιες εξήντα δυο (662) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας 199.921,00 € (Σημ: οι 46 απροσδιόριστης αξίας)
- Εκδόθηκαν ανακριβώς δυο (2) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με συνολικό ποσό ανακρίβειας 1.500,00 € όπως αναλυτικά και ανά χρήση καταγράφονται στην από 12-12-2017 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 & 2011 υποβλήθηκαν ανακριβώς ως προς τα ακαθάριστα έσοδα, τα οποία ήταν μειωμένα κατά 106.021,00 € στη χρήση 2010 και 93.900,00 € στη χρήση 2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή για τη χρήση 2010.

2. Δεν αποδεικνύονται οι καταλογισθείσες παραβάσεις. Η καταγγελία σε βάρος του είναι ψευδής με σκοπό τη συκοφάντησή του. Για την παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων είχε ήδη προσκομίσει στον έλεγχο υπεύθυνες δηλώσεις των και με τις οποίες βεβαίωναν ότι τα αναγραφέντα στις εκδοθείσες ΑΠΥ ποσά ήταν ακριβή.

3. Δεν εξέδιδε μηδενικές αποδείξεις στις επισκέψεις που όπως προβάλλει δεν χρέωνε, καθώς δε γνώριζε ότι είχε υποχρέωση. Ως προς την παράβαση της μη έκδοσης 22 ΑΠΥ απροσδιόριστης αξίας κατά τη χρήση 2011 και της μη έκδοσης 14 ΑΠΥ απροσδιόριστης αξίας κατά τη χρήση 2012 υπεβλήθησαν σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις

4. Ο πρόσθετος φόρος έπρεπε να υπολογιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 & 58^α του ν. 4174/2013, και όχι των άρθρων 1§β και 2§4 του ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΠΔ 186/92: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ΠΔ 186/92: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «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 ενάσκησή 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία 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 τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως 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, δηλαδή 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) 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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική

αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

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 δημοσίευσης 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 στις από 13.12.17 ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2010 εμπροθέσμως. Επιπροσθέτως, η προσβαλλόμενη πράξη εισοδήματος χρήσης 2010, εκδόθηκε στις 13.12.17 κατόπιν του με αρ. πρωτ. εισερχ./5.10.2017 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ

Θεσσαλονίκης με τη σχετική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ, με την οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση παραβάσεις. Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της τα εν λόγω στοιχεία κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετία, καθώς δεν προκύπτει ότι είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, ούτε ότι η φορολογική αρχή όφειλε να είχε λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, και συνεπώς ισχύει η δεκαετής παραγραφή, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η χρήση 2010 έχει παραγραφεί είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι εν λόγω κυρώσεις (πρόστιμα), οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79). Συνεπώς ο ισχυρισμός ότι δεν εξέδιδε μηδενικές αποδείξεις στις επισκέψεις που όπως προβάλλει δεν χρέωνε, καθώς δε γνώριζε ότι είχε υποχρέωση, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό ότι σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης 22 ΑΠΥ απροσδιόριστης αξίας κατά τη χρήση 2011 και της μη έκδοσης 14 ΑΠΥ απροσδιόριστης αξίας κατά τη χρήση 2012 υπεβλήθησαν σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις, σύμφωνα με το από 24.1.18 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, ισχύει ότι για τη χρήση 2011 για την ως ανωτέρω πρώτη παράβαση η 2η τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογούμενου αύξησε τα ακαθάριστα έσοδά του μόλις κατά 300,00 ευρώ και δεν προέκυψε διαφορά φόρου, και για τη χρήση 2012 για την ως ανωτέρω δεύτερη παράβαση η 3^η τροποποιητική αύξησε τα ακαθάριστα έσοδά του κατά 140,00 ευρώ και η προκύπτουσα διαφορά ανέρχεται στο ποσό των 35 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες τροποποιητικές δηλώσεις αφορούν τη φορολογητέα ύλη του αντικειμένου του σχετικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, τόσο η υποβολή όσο και το περιεχόμενο των τροποποιητικών δηλώσεων δεν ελήφθησαν υπόψη κατά τη διαδικασία του ελέγχου προκειμένου να αξιολογηθούν και να επέλθει η σχετική κρίση του ελέγχου περί τυχούσας αποκατάστασης των φορολογικών παραβάσεων όπως ορίζουν οι διατάξεις του Ν. 4446/2016. Ευνόητο είναι δε ότι για τη φορολογητέα ύλη που δεν αποκαθίσταται με τις παραπάνω δηλώσεις, αυτή λαμβάνεται υπόψη κατά τον σχετικό έλεγχο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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.

[...]

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

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α 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.

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

[...] 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 για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(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 μηνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	56.947,04 €	23.727,94 €	18.360,68 €	42.088,61 €	42.088,61 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	16.858,56 €	122.879,56 €	122.879,56 €	106.021,00 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	17.512,00 €	17.512,00 €	17.512,00 €	0,00 €
Φόρος Πιστωτικό	2.364,56 €			2.364,56 €
Φόρος Χρεωστικό		40.099,51 €	40.099,51 €	40.099,51 €
Τέλη Χαρτ. εκμίσθ. Ακιν.	135,00 €	135,00 €	135,00 €	
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	27,00 €	27,00 €	27,00 €	
Εισφορά αλληλεγγύης		4.991,80 €	4.991,80 €	4.991,80 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		56.947,04 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			23.727,94 €	23.727,94 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			18.360,68 €	18.360,68 €
Σύνολο για Επιστροφή	2.364,56 €			
Σύνολο για Καταβολή		104.560,36 €	87.341,92 €	89.544,48 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(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 Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	46.384,01 €	19.326,67 €	14.954,98 €	34.281,65 €	34.281,65 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2011, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
--	---------	---------	-----	--------------------------

Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	12.616,32 €	106.090,67 €	106.090,67 €	93.474,35 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	18.921,89 €	18.921,89 €	18.921,89 €	0,00 €
Φόρος χρεωστικό	653,22 €	35.003,04 €	35.003,04 €	34.349,82 €
Προκαταβολή φόρου	205,19 €	205,19 €	205,19 €	0,00 €
Τέλη Χαρτ. εκμίσθ. Ακιν.	57,92 €	57,92 €	57,92 €	0,00 €
Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	11,58 €	11,58 €	11,58 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	377,40 €	4.680,92 €	4.680,92 €	4.303,52 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		46.384,50 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			19.326,67 €	19.326,67 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			14.954,98 €	14.954,98 €
Σύνολο για Καταβολή	1.305,31 €	86.343,15 €	74.240,30 €	72.934,99 €

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **17.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ , και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2010 & 2011 &, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

- Στη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2010-31.12.2010

Διαφορά φόρου	42.464,07 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.991,80 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	23.727,94 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	18.360,68 €
Σύνολο για Καταβολή	89.544,48 €

- Στη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2011-31.12.2011

Διαφορά φόρου	34.349,82 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.303,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	19.326,67 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	14.954,98 €
Σύνολο για Καταβολή	72.934,99 €

- Στη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2010-31.12.2010

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 10.862,50 € (=27.490,00 € X 25% + 266,00 € X 15)

• Στη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2011-31.12.2011

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 8.465,00 € (=17.900,00 € X 25% + 266,00 € X 15)

• Στη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12.2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 3.724,00 € (=266,00 € X 14)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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