



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1865

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου Καλαμάτας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, οικον. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

β) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, οικον. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

γ) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

δ) των υπ' αριθ./20-10-2017 και/20-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) Εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

ε) της υπ' αριθ./20-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §§3 & 5 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και
στ) των υπ' αριθ./20-10-2017,/20-10-2017 και/20-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, οικον. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

β) την υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, οικον. έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010),

γ) την υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

δ) τις υπ' αριθ./20-10-2017 και/20-10-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) Εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

ε) την υπ' αριθ./20-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §§3 & 5 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και

στ) τις υπ' αριθ./20-10-2017,/20-10-2017 και/20-10-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα,

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), ΦΠΑ και προστίμων άρθρου 54 ΚΦΔ, άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015 και άρθρου 4 του ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. . ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/11/2017** 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:

1) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος

ποσού 62.918,34€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω μη δήλωσης, ποσού 75.502,01 €, πλέον τέλος χαρτοσήμου 600,00 ήτοι συνολικό ποσό 139.020,35€.

2) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά ποσού 7.509,02€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 προέκυψαν από το πόρισμα των από 20/10/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ν.2238/1994 και ν.3986/2011 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./05-10-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, σύμφωνα με το οποίο, καθόσον ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ./2015,/2015,/2016 και/2017 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για τη χρήση 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4 εδαφ.δ' στ' και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2011, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και 34§ 4 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 και 34§5 του Ν 2238/94.

3) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 5.775,14€, **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης ποσού 6.930,17€, **ήτοι** συνολικό ποσό **12.705,31€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ χρήσεως 2010 προέκυψε: α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για την ως άνω χρήση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από την αναγνώριση **μέρους** των δηλωθέντων **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών, ήτοι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε εισροές αξίας 4.534,12€ και του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών ύψους 876,32€ (σελίδα 51 της έκθεσης ελέγχου).

4) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **117,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέπεσε στη παράβαση της μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 59§3 του ν.2238/1994.

5) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **234,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997, διότι ο προσφεύγων:

Α) δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/200 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2010 και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή και

β) υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1α του ν.2859/200 περιοδική δήλωση ΦΠΑ 3^{ου} τριμήνου χρήσεως 2010, με ανακριβές περιεχόμενο, και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή

6) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **200,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών του άρθρου 20 Κ.Β.Σ., αξίας μικρότερης από 14.673,00€.

7) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00€**, διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθ. πρωτ./04-08-2015 και/04-09-2015 έγγραφα αιτήματα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων και των ηλεκτρονικών αρχείων του, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ.

8) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00€**, διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ./07-10-2016 έγγραφο αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ.

9) Με την υπ' αριθμ./20-10-2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 του ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00€**, διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ./15-03-2017 έγγραφο αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/20-03-2018 υπόμνημα του, ζητά: την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πρόωρη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων πριν να παρέλθει η προθεσμία υπαγωγής στην εθελουσία συμμόρφωση (άρθρα 57 επομ. ν.4446/2016 και 30 του ν. 4474/2017) κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5§5 του ν. 4174/2013, άλλως λόγω αντίθεσης της διάταξης αυτής στα άρθρα 20 και 25 του Συντάγματος- κατ' ουσία, αποκλεισμός του από τη δυνατότητα υπαγωγής στη διαδικασία εθελουσίας συμμόρφωσης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή θεώρησε, κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 5 §5 του ν. 4174/2013, ότι με την αποστολή με συστημένη επιστολή της εντολής ελέγχου, της πρόσκλησης για την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων και του Σημειώματος διαπιστώσεων με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού συντελέστηκε η κοινοποίηση των εγγράφων και πράξεων αυτών, αν και οι συστημένες επιστολές επιστράφηκαν από τα ΕΛΤΑ χωρίς να του επιδοθούν, οπότε καθίσταται προφανές ότι ουδέποτε έλαβε γνώση του περιεχομένου τους. Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν καθώς εκδόθηκαν πρόωρα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 57§1 και 58§1 του ν.4446/2016 και του άρθρου 7 της ΠΟΛ. 1066/2017, και δεν του χορηγήθηκε το δικαίωμα οικειοθελούς συμμόρφωσης των εν λόγω διατάξεων.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 31-32 του ν.2238/1994. Συγκεκριμένα το συμπέρασμα της έκθεσης ελέγχου ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα χωρίς ίδια υλικά παρίσταται μη νόμιμο και μη αιτιολογημένο, διότι απέχει προδήλως από τα δεδομένα της κοινής πείρας. Τούτο διότι όπως προκύπτει από την ίδια έκθεση ελέγχου η κύρια δραστηριότητα του προσφεύγοντος ήταν: ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΔΡΟΜΟΥΣ, ΕΘΝΙΚΕΣ, ΕΠΑΡΧΙΑΚΕΣ Η ΔΙΑΔΗΜΟΤΙΚΕΣ ΟΔΟΥΣ, ΔΡΟΜΟΥΣ ΕΝΤΟΣ ΟΙΚΙΣΜΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΜΑΞΙΤΕΣ ΟΔΟΥΣ Η ΠΕΖΟΔΡΟΜΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΡΟΜΟΥΣ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΩΝ – ΛΑΤΟΜΕΙΟ και ότι συμμετείχε σε 32 κοινοπραξίες εκτέλεσης αυτοκινητοδρόμων δηλαδή προφανώς δημοσίων έργων, στα οποία αποτελεί δίδαγμα της κοινής πείρας ότι ο κατασκευαστής χρησιμοποιεί ίδια υλικά.
3. Ο φορολογικός έλεγχος έπρεπε να του επιδώσει δυο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων, πριν του προσδιορίσει τα ακαθάριστα και τα καθαρά του έσοδα εξωλογιστικά.
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 και 32 του ν.2238/94 βασική προϋπόθεση για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος είναι οι πλημμέλειες να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Το ανέφικτο του λογιστικού

προσδιορισμού αποτελεσμάτων πρέπει να συνοδεύεται από ειδική κατά περίπτωση αιτιολόγηση. Εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ήταν απόλυτος εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων και καθαρών εσόδων του της χρήσεως 2010. Επιπλέον ουδεμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ συντρέχει για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και των στοιχείων του ως ανακριβή.

5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων και φύλλων ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση 2010, βάσει των υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεων του ΣτΕ.
6. Επικουρικά, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, έπρεπε ο έλεγχος να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 34§5^α και να φορολογήσει τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος με 10% εντούτοις, ο έλεγχος τον φορολόγησε ως εργολάβο ιδιωτικών τεχνικών έργων χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, με συντελεστή 25%Χ2=50% στα ακαθάριστα έσοδα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης

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», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. 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 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 ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) 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.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, Φ.Μ.Υ. και εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, δυνάμει της με αριθ./5-10-2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και από το σύστημα taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

Επειδή, ομοίως, από την οικεία έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (άρθρο 4 ν.2523/1997) προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. για τη χρήση 2010, παρόλο που ήταν υπόχρεος.

Επομένως, με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις η χρήση 2010, **ως προς το εισόδημα, την ειδική εισφορά αλληλεγγύης, το Φ.Μ.Υ. και τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.**, υπόκεινται **σε δεκαπενταετή παραγραφή**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 και **9§5 του ν.2523/1997**, και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου, παραγράφεται στις 31/12/2026.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α. και από το σύστημα taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2010.

Επομένως, με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά και διατάξεις, η χρήση 2010 **ως προς το ΦΠΑ και τα πρόστιμα ΦΠΑ**, υπόκεινται **σε δεκαετή παραγραφή**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου **57§2 α΄ του ν. 2859/2000** και **9§5 του ν.2523/1997**, και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου, παραγράφεται στις 31/12/2021.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσης 2010, έχει υποπέσει σε παραγραφή, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί Πρόωρης έκδοση των καταλογιστικών πράξεων πριν να παρέλθει η προθεσμία υπαγωγής στην εθελουσία συμμόρφωση (άρθρα 57 επομ. ν.4446/2016 και 30 του ν. 4474/2017) κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5§5 του ν. 4174/2013

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) ορίζεται ότι:
«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές

ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58§5 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) ορίζεται ότι:

«5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή, η προθεσμία της παρ. 5 παρατάθηκε μέχρι τις 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 περιπτ. ε' της ΠΟΛ.1006/2017 με Θέμα: «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» ορίζεται ότι:

«Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύναται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του ν. 4174/2013 διατάξεις. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών. Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. ... β. γ. ... δ. ...

ε. Εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 (12-12-2016) και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 58 του ως άνω νόμου (23-1-2017), μετά την υποβολή δηλώσεων της παρούσας παραγράφου τροποποιούνται με αιτιολογημένη πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων των ανωτέρω, κατά περίπτωση. Πράξεις που κοινοποιήθηκαν μετά την 12-12-2016 κοινοποιούνται εκ νέου μετά την πάροδο της ανωτέρω τριακονθήμερης προθεσμίας, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 58 του νόμου, είτε ως έχουν, είτε αφού τροποποιηθούν, κατά τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο. Οι σχετικές διαδικαστικές προθεσμίες εκκινούν μετά την ως άνω εκ νέου κοινοποίησή τους.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργείται έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./27-07-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./5-10-2016 εντολή του.

Επειδή, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα τις υπ' αριθ./4-08-2015,/04-09-2015 και/7-10-2016 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα του ελέγχου εξωλογιστικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στο υπ' αριθ./07-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και στις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση στις 14/11/2016.

Επειδή, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα προσκομίζοντας μέρος των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έλαβε γνώση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων είναι αβάσιμος.

Επειδή, κατά τη την κατάθεση του ν.4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων στον προσφεύγοντα, και ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ως άνω νόμου εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευσή του.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις την 20/10/2017, ήτοι μετά το πέρας της προθεσμίας της 7/2/2017, όπως παρατάθηκε η προθεσμία της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν.4446/2016, με το άρθρο 58 του ν.4449/2017.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πρόωρης έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, πριν να παρέλθει η προθεσμία υπαγωγής στην εθελουσία συμμόρφωση κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 5§5 του ν. 4174/2013, είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2,4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,"

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,"

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 αυτό αφορούν .

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

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

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, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, από την από 20/10/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι λόγω της μη προσκόμισης του συνόλου των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων ύστερα και από την με αριθ./15-03-2017 πρόκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, δεν κατέστη δυνατό να γίνουν οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση το άρθρο 28§2 του ν.3296/2004, τα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1037/2005 καθώς και με βάση τα άρθρα 1 και 2 της ΠΟΛ. 1081/2005.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο:

- Τα Δελτία Αποστολής που εξέδιδε για πωλήσεις που διενεργούσε από το λατομείο με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει ο έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγαθών.
- Τα στελέχη των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε τη χρήση 2010, συνεπώς να μη μπορεί να γίνει η διασταυρωτική επαλήθευση των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων με τα αντίστοιχα στελέχη.
- Τη διενεργηθείσα απογραφή αποθεμάτων του κλάδου του εργολάβου των τεχνικών έργων.
- Τις συμβάσεις εκτέλεσης εργασιών που έχουν καταρτιστεί με τους εργολάβους εκτέλεσης των τεχνικών έργων, συνεπώς ο έλεγχος δε διαθέτει πληροφορίες για το είδος των

εκτελεσθεισών εργασιών, τον τρόπο διεξαγωγής των έργων, την τυχόν χρησιμοποίηση ίδιων υλικών από τον προσφεύγοντα.

- Τον τρόπο εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 3.000€, συνεπώς ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ελέγξει εάν πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 18§2 του ΚΒΣ.

Επειδή, οι ως άνω παραλήψεις του προσφεύγοντος είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ. στ' και θ' του Κ.Β.Σ. που ορίζουν ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών και 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, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2010 ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδεμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ συντρέχει για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και των στοιχείων του ως ανακριβή είναι **αβάσιμος** και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994:

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

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων...

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34§§4, 5 του ν. 2238/1994** (Κ.Φ.Ε.):

«4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές

καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32."

Επειδή, από την οικεία έκθεση εισοδήματος, από το πληροφοριακό σύστημα taxis και από το αρχείο του μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Σχετικά με το υπ' αριθ./30-03-2010 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 35.000,00 πλέον ΦΠΑ 21% που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την Κοινοπραξία, ΑΦΜ::

- Η ως άνω κοινοπραξία συστάθηκε την **04/03/2009** από τους, και τον προσφεύγοντα με αποκλειστικό σκοπό την κατασκευή του έργου: «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΝΕΟΥ ΑΣΦΑΛΤΟΤΑΠΗΤΑ ΣΕ ΤΜΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΔΗΜΟΤΙΚΗΣ ΟΔΟΠΟΙΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ».
- Η παρούσα κοινοπραξία συστάθηκε στην προσπάθεια των συμβαλλομένων να υπάρξει ισχυρότερο κατασκευαστικό σχήμα για την εκτέλεση του ανωτέρου έργου.
- Το εν λόγω έργο ανατέθηκε στον ΑΠΟ ΤΟΝ Δήμο την 05/01/2009, δυνάμει της υπ' αριθ./08 απόφασης Δ.Ε. έγκρισης πρακτικών διαγων.

2) Σχετικά με το υπ' αριθ./30-03-2010 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 87.750 πλέον ΦΠΑ 23% που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την Κοινοπραξία, ΑΦΜ::

- Η ως άνω κοινοπραξία συστάθηκε την **15/09/2009** από την Κοινοπραξίακαι από τους, και τον προσφεύγοντα με αποκλειστικό σκοπό την κατασκευή του έργου: «ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΣΧΕΔΙΟΥ ΠΟΛΕΩΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΧΗ» του Δήμου
- Η παρούσα κοινοπραξία συστάθηκε στην προσπάθεια των συμβαλλομένων να υπάρξει ισχυρότερο κατασκευαστικό σχήμα για την εκτέλεση του ανωτέρου έργου.
- Το εν λόγω έργο ανατέθηκε στην Κοινοπραξία–από την Τεχνική Υπηρεσία του Δήμου την 07/05/2009, δυνάμει του υπ' αριθ. πρωτ.συμφωνητικού ανάθεσης.

3) Σχετικά με το υπ' αριθ./28-12-2010 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.850 πλέον ΦΠΑ 23% που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την Κοινοπραξία, ΑΦΜ::

- Η ως άνω κοινοπραξία συστάθηκε την **26/01/2010** από τους,_και τον προσφεύγοντα με αποκλειστικό σκοπό την κατασκευή του έργου: «ΑΣΦΑΛΤΟΣΤΡΩΣΗ – ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΣΗ ΟΔΟΥ, (Δ.Τ.Υ.Ν.Α.)».
- Η παρούσα κοινοπραξία συστάθηκε στην προσπάθεια των συμβαλλομένων να υπάρξει ισχυρότερο κατασκευαστικό σχήμα για την εκτέλεση του ανωτέρου έργου.
- Το εν λόγω έργο ανατέθηκε στον από την Τεχνική Υπηρεσία της Νομαρχιακής

Αυτοδιοίκησης την 20/10/2009, δυνάμει της με αρ./09-11-2009 απόφασης ανάδειξης αναδόχου κατασκευής του έργου.

4) Σχετικά με το υπ' αριθ./28-12-2010 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 45.000 πλέον ΦΠΑ 23% που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την Κοινοπραξία, ΑΦΜ::

- Η ως άνω κοινοπραξία συστάθηκε την **03/03/2009** από τους, και τον προσφεύγοντα με αποκλειστικό σκοπό την κατασκευή του έργου: «ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΥΠΟΔΟΜΗΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΠΡΟΚΥΜΑΙΑΣ ΛΙΜΕΝΟΣ» της Ν.Α.Μ.
- Η παρούσα κοινοπραξία συστάθηκε στην προσπάθεια των συμβαλλομένων να υπάρξει ισχυρότερο κατασκευαστικό σχήμα για την εκτέλεση του ανωτέρου έργου.
- Το εν λόγω έργο ανατέθηκε στον από την Τεχνική Υπηρεσία της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης την 03/09/2008, δυνάμει της με αρ./04-07-2008 απόφασης ανάδειξης αναδόχου κατασκευής του έργου.

Επομένως, τα ως άνω Τ.Π.Υ., συνολικού ποσού ύψους 169.600,00€, που εξέδωσε ο προσφεύγων προς τις προαναφερόμενες κοινοπραξίες αφορούν εργασίες του που σχετίζονται με τεχνικά δημόσια έργα, για τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§5 σε περίπτωση ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με συντελεστή 10% Χ2 = 20% επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, για τα υπ' αριθ./18-10-2010 και/28-12-2010 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 41.000,00€ και 660,00€, αντίστοιχα, επικυρώνεται η θέση του ελέγχου καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίσης προσφυγής κάποιο νέο στοιχείο (πχ. Συμφωνητικό εκτέλεσης εργασιών).

Επομένως, με την παρούσα απόφαση ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εκτελεσθείσες εργασίες αφορούν τεχνικά δημόσια έργα γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, επιπροσθέτως, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994, καθώς κατά τον έλεγχο δεν έχει διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα προσαυξήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα τόσο για την φορολογία εισοδήματος όσο και για το ΦΠΑ, είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός.

Επομένως, με την παρούσα απόφαση τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής, για τη χρήση 2010:

Ακαθάριστα Έσοδα	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα Λατομείου	112.014,24€	107.706,00€
Ακαθάριστα έσοδα Ιδιωτικών Τεχνικών έργων χωρίς ίδια υλικά	219.710,40	41.660,00
Ακαθάριστα έσοδα από	0,00	169.600,00

Δημόσια έργα		
Ιδιωτικά τεχνικά έργα με ίδια υλικά	2.314,00€	2.225,00€
Σύνολο	334.038,64€	321.191,00

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος για τη χρήση 2010 διαμορφώνονται ως εξής:

Καθαρά Κέρδη	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Λατομείο (λογιστικά)	62.490,04 €	62.490,04 €
Ιδιωτικά Τεχνικά έργα χωρίς ίδια υλικά	219.710,40 Χ (25 *2=50%) = 109.855,20 €	41.660,00 Χ (25 *2=50%) = 20.830,00€
Ιδιωτικά Τεχνικά έργα με ίδια υλικά	2.314,00 Χ(12*2=24%) = 555,36 €	2.225,00 Χ(12*2=24%) = 534,00 €
Δημόσια Τεχνικά έργα	0,00€	169.600,00 Χ (10*2=20%) = 33.920,00€
Σύνολο	172.900,60€	117.774,04€

Ως προς το ΦΠΑ και τα πρόστιμα ΦΠΑ

Επειδή, το πρόστιμο του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Δεδομένου ότι, εν προκειμένω, στο διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ της χρήσεως 2010 επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας/μη υποβολής, τα πρόστιμα, που επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα με την με αρ./20-10-2017 πράξη επιβολής πρόστιμου λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ και ανακριβούς περιοδικής δήλωσης 3^{ου} τριμήνου 2010, πρέπει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και στο πλαίσιο έλεγχου της νομιμότητας έκδοσης των πράξεων, να ακυρωθούν.

Επειδή, μετά τα παραπάνω και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 οι φορολογητέες εκροές, το ΦΠΑ εκρών, οι φορολογητέες εισροές, το ΦΠΑ εισρών της χρήσης 2010 με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται ως εξής:

Καθαρά Κέρδη	Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ	
	Αξία φορολογητέων εκρών	Φόρος εκρών	Αξία φορολογητέων εκρών	Φόρος εκρών
23%	280.988,24 €	64.627,30 €	270.181,00	62.141,63€
21%	53.040,40 €	11.140,58 €	51.010,00€	10.712,10
Σύνολο	334.038,64 €	75.767,88 €	321.191,00 €	72.853,73 €

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Σύνολο φόρου εκροών	75.767,88€	72.853,73€
Σύνολο φόρου εισροών	70.937,04€	70.937,04€
Αχρεωστήτως καταβληθέν	944,30€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	5.775,14€	1.916,69€

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 επεικέστερη 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 **επεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επεικέστερης 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 εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 **οριστικής** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσεως 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος χρήσεως 01/01 – 31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **38.111,39 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	45.733,67 €	19.055,70 €	14.188,87 €	33.244,57 €	33.244,57 €

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 **οριστικής** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **1.916,69 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	2.300,03 €	958,35 €	713,58 €	1.671,93 €	1.671,93 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**και **συγκεκριμένα:**

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση
 - α) της υπ' αριθ./20-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,
- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση
 - α) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,
 - β) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,
 - γ) της υπ' αριθ./20-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση
 - α) της υπ' αριθ./20-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010
 - β) της υπ' αριθ./20-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 §§3 & 5 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και
 - γ) των υπ' αριθ./20-10-2017,/20-10-2017 και/20-10-2017 Πράξεων

Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2010

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	62.918,34 €	38.111,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	75.502,01€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		19.055,70
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		14.188,87
Τέλος επιτηδεύματος	600,00€	600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	139.020,35 €	71.955,96 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

β) Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	187.725,45 €	132.598,89 €
Συντελεστής εισφοράς	4%	4%
Σύνολο εισφοράς	7.509,02	5.303,96 €

γ) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	5.775,14 €	1.916,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	6.930,17 €	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		958,35 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*		713,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.705,31 €	3.588,62 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

δ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

ΜΗΔΕΝ

ε) Πρόστιμο ΦΜΥ (άρθρο 4 ν.2523/97)

117,00€

στ) Πρόστιμο ΚΒΣ (ΑΡΘΡΟ 7§§3 & 5 Ν.4337/2015)

200,00€

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν. 4174/2013

250,00€

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2016

Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν. 4174/2013

250,00€

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2017

Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν. 4174/2013

250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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