



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1821

**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 Άνω Κυψέλης επί της οδού, κατά:

α) των υπ' αριθ. /09-10-2017 και /09-10-2017 Φύλλων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. /09-10-2017, /09-10-2017, /09-10-2017, /09-10-2017 και /09-10-2017 Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/03/2015, αντίστοιχα,

γ) των υπ' αριθμ. /09-10-2017, /09-10-2017, /09-10-2017, /09-10-2017 και /09-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/03/2015, αντίστοιχα, και

δ) των υπ' αριθ./9-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τα υπ' αριθ./09-10-2017 και/09-10-2017 Φύλλα Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) τις υπ' αριθ./09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/03/2015, αντίστοιχα,

γ) τις υπ' αριθμ./09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/03/2015, αντίστοιχα, και

δ) τις υπ' αριθ./9-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), ΦΠΑ, και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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 το υπ' αριθμ./09-10-2017 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.841,69€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 9.410,03 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 94,29€, ήτοι συνολικό ποσό 17.346,01€.

2) Με το υπ' αριθμ./09-10-2017 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 21.511,73€, τέλη

χαρτοσήμου ποσού 450,00€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη ποσού 90,00€, πλέον πρόσθετοι φόροι, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας, ποσού 22.051,73€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.036,58€, ήτοι συνολικό ποσό **46.140,04€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 09/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, οικον. ετών 2012, 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./2015 και/1/2016 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο:

Καθόσον οι έγγραφες στην μηνιαία κατάσταση του βιβλίου Εσόδων Εξόδων της **έδρας** (για το διάστημα από 01/01/2011 -31/12/2012) και του **υποκαταστήματος** (από 01/05/2012-31/12/2012) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, έχουν καταχωρηθεί σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 19§1 του Π.Δ. 186/92, ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων των χρήσεων 2011 και 2012 και **έκρινε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4 εδαφ.θ΄ και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2012 και 2013, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ΄ και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

3) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεταφορά ποσού 1.615.963,32€.

4) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεταφορά ποσού 1.596.915,86€.

5) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεταφορά ποσού 1.491.836,52€.

6) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεταφορά ποσού 1.374.584,71€.

7) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, δεν προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για μεταφορά.

8) Με την υπ΄ αριθμ./09-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε

σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/200 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2011, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

9) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/200 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2012, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

10) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1β του ν.2859/200 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσεως 2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

11) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997), φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **400,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέβαλε τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38§1α του ν.2859/200 περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεως 2014, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

12) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/1997), φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00€**, διότι ο προσφεύγων υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1α του ν.2859/200 περιοδική δήλωση ΦΠΑ α' τριμήνου 2015, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ χρήσεων 2011 - 2015 προέκυψαν από το πόρισμα της από 09/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, χρήσεων 2011 -2015 που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./2015 και/2015 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Αιτία των ως άνω εντολών αποτέλεσε η με αριθμ./**17-06-2015** αίτηση του προσφεύγοντος για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2015, ποσού 990.000,00€

Βάσει του ως άνω πορίσματος, ο έλεγχος **διαπίστωσε** ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 990.000,00€ δημιουργήθηκε στη χρήση 2011 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000 **έκρινε** ότι το αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την **17/06/2015** και επομένως το απέρριψε.

13) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013, διότι οι εγγραφές της έδρας (κεντρικό) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος έχουν εκτυπωθεί σε αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

14) Με την υπ' αριθμ./09-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **200,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν.4174/2013, διότι οι εγγραφές της έδρας (κεντρικό) και του υποκαταστήματος (από 01/05/012 – 31/12/2012) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος έχουν εκτυπωθεί σε αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, β) να κριθούν τα βιβλία του ως ακριβή γιατί όλα τα δεδομένα είναι καταχωρημένα σε θεωρημένες καταστάσεις υποκαταστήματος, γ) να μην προσauξηθούν τα ακαθάριστα έσοδα και δ) το αποτέλεσμα να υπολογιστεί λογιστικά γιατί ουδεμία αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ή απόκρυψη εσόδων ή εξόδων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών είναι λανθασμένος δεδομένου ότι δεν υπάρχει αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων καθώς όλα τα δεδομένα που έχουν μεταφερθεί στις αθεώρητες καταστάσεις του κεντρικού είναι ΙΔΙΑ με τα καταχωρημένα στις θεωρημένες καταστάσεις του υποκαταστήματος και τα φορολογικά στοιχεία τιμολόγια ΟΛΩΝ των ελεγχόμενων ετών έχουν εκδοθεί από θεωρημένα στελέχη.
2. Λόγω ανωτέρας βίας, αδυναμία εξόφληση οφειλών, δεν ήταν θεωρημένη η κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων του κεντρικού.
3. Για να κριθούν τα βιβλία ως ανακριβή δεν αρκεί οποιαδήποτε παρατυπία ή παράβαση αλλά πρέπει να καθιστά αυτή λόγω των παρενεργειών της εξ αντικειμένου αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό, γεγονός που δεν υπάρχει στην υπό κρίση περίπτωση.
4. Δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων και πολύ λανθασμένα προσauξήθηκαν

τα ακαθάριστα έσοδα τόσο για την φορολογία εισοδήματος όσο και για το ΦΠΑ.

Ως προς το ΦΠΑ

1. Δεν προβλέπεται πρόστιμο για δηλώσεις με ανακριβές περιεχόμενο από τις επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997.
2. Το πιστωτικό υπόλοιπο μεταβλήθηκε από την κρίση του ελέγχου και εάν προέκυπτε πρόστιμο θα αφορούσε μόνο την εκκαθαριστική δήλωση εκείνης και μόνο της χρήσης. Στη συνέχεια η μεταφορά του δεν γεννά νέες ποινές δεδομένου ότι δε όλες τις επόμενες δηλώσεις δεν υπάρχει αποφυγή πληρωμής ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης φόρου.
3. Η αίτησή που υποβλήθηκε την 17/06/2015 και αφορά πιστωτικό υπόλοιπο της που προέρχεται από τη χρήση 2011, κρίθηκε από τον έλεγχο εκπρόθεσμη διότι έπρεπε να υποβληθεί έως 26/05/2015. Εντούτοις, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του ΚΦΔ η παραγραφή είναι 5ετής.
4. Οι διατάξεις του ΚΦΔ γενικά ισχύουν από 01/01/2014, αλλά ως διαδικαστικού χαρακτήρα δίκαιο καταλαμβάνουν και εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους που διενεργούνται από 01/01/2014 και μετά, ακόμα και εάν αφορά προγενέστερες χρήσεις.
5. Διατάξεις που περιορίζουν το δικαίωμα του φυσικού ή νομικού προσώπου σε χρόνο διαφορετικό από τα πέντε έτη, χρόνο που το Δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα ελέγχου και βεβαίωσης φόρων, είναι αντίθετες με το σύνταγμα γιατί δημιουργούν ανισότητα των διαδίκων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθ. 263/2007 απόφαση Διοικ. Πρωτ. Πειραιά και την υπ' αριθ. 953/2011 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί λανθασμένης απόρριψης των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

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 οριζομένων 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, με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1 β', 2 και 3 του Π.Δ. 186/1992:

«1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:

"Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

β) το βιβλίο εσόδων -εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα.

3. Αρμόδιος για τη θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων του επιτηδευματία είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας και προκειμένου για τα βιβλία και τα στοιχεία του υποκαταστήματος, ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. της έδρας ή του υποκαταστήματος.»

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 τη σκέψη 6 της υπ' αριθ. 1684/2014 απόφασης του β' τμήματος του ΣτΕ προκύπτει ότι:

«Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσεως για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3277/2010). Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα των λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρκειών των βιβλίων (βλ. ΣτΕ 3081/2008, 3012/1997 κ.α.). Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο προκειμένου να αποφανθεί αν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, απαιτείται να προβεί σε συνολική αξιολόγηση της επιπτώσεως των πλημμελειών αυτών στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι να εκτιμήσει μεμονωμένα την καθεμία από αυτές (ΣτΕ 1998/2011, 3064/2008, 2456/2003).»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/03/2015 δυνάμει των με αριθ./2015 και/2015 και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ./17-06-2015 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2015, ποσού 990.000,00€.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992,

Α) από τον έλεγχο του τηρούμενου βιβλίου (μηνιαία κατάσταση Εσόδων - Εξόδων), του **υποκαταστήματος** της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Από 01/01/2011 έως 30/04/2012 οι εγγραφές έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **θεωρημένο** μηχανογραφικό έντυπο, ενώ
- Από 01/05/2012 έως 31/12/2012 οι εγγραφές έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

Β) από τον έλεγχο του τηρούμενου βιβλίου (μηνιαία κατάσταση Εσόδων - Εξόδων), **της έδρας** (κεντρικό) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε:

- Από 01/01/2011 έως 31/12/2012 οι εγγραφές έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2013, από 01/01/2013 και εντεύθεν τα βιβλία των επιχειρήσεων δεν θεωρούνται από τις Δ.Ο.Υ. (τηρούνται αθεώρητα).

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 2, 19§2 και 30§4 περ. θ' του Π.Δ. 186/1992, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2011 και 2012 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/1994 και 48 του ν. 2859/2000.

Επειδή, περεταίρω, από τις ως άνω εκθέσεις προκύπτει ότι ο έλεγχος διενήργησε όλες τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, βάσει των ΠΟΛ.1037/2005 και 1081/2005, ήτοι επαλήθευση ύψους ακαθαρίστων εσόδων - αγορών, επαλήθευση ορθής καταχώρησης εσόδων- αγορών, επαλήθευση έκδοσης στοιχείων εσόδων με βάση τα δελτία αποστολής, επαλήθευση επιστροφών – εκπτώσεων, επαλήθευση αθροίσεων εσόδων- αγορών, έλεγχος του τρόπου διακίνησης των αγορών, έλεγχος ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας, έλεγχος δαπανών που υπερβαίνουν τα 294€.

Επειδή, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις, πλην της καταχώρησης των εγγραφών της έδρας σε **αθεώρητο** μηχανογραφικό έντυπο από 01/01/2011 έως 31/12/2012 και του **υποκαταστήματος** από 01/05/2012 έως 31/12/2012.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο χαρακτηρισμός των βιβλίων του ως ανακριβών είναι λανθασμένος δεδομένου ότι δεν υπάρχει αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν διαπιστώθηκε απόκρυψη εσόδων ή εξόδων καθώς όλα τα δεδομένα που έχουν μεταφερθεί στις αθεώρητες καταστάσεις του κεντρικού είναι ΙΔΙΑ με τα καταχωρημένα στις θεωρημένες καταστάσεις του υποκαταστήματος και τα φορολογικά στοιχεία τιμολόγια ΟΛΩΝ των ελεγχόμενων ετών έχουν εκδοθεί από θεωρημένα στελέχη.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/09-03-2018 υπόμνημά του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του, των ελεγχόμενων χρήσεων.

Ως προς τη χρήση 2011

Επειδή, από τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων του υποκαταστήματος (θεωρημένες) και του κεντρικού (αθεώρητες) **της χρήσης 2011** προκύπτει ότι **όλες οι εγγραφές εσόδων – εξόδων του κεντρικού προέρχονται από κινήσεις του υποκαταστήματος.**

Επειδή, βάσει πάγιας νομολογίας έχει κριθεί ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων γίνεται εξωλογιστικώς, εφ' όσον οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ο έλεγχος αναιτιολόγητα έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή καθώς δεν απέδειξε ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις κλονίζουν τη πίστη στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη **χρήση 2011** κρίνονται **ακριβή** και προβαίνουμε σε λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, ως κάτωθι:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα Έσοδα εμπορίας	264,00€	285,12€	264,00€
Λοιπά έσοδα από ενοίκια	30.000,00€	30.000,00€	30.000,00€
Γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	30.264,00€	30.285,12€	30.264,00€

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Κέρδη βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού		51,32€	
Ζημιές χρήσης βάσει λογιστικού προσδιορισμού	118.126,77€		118.126,77€

Επειδή, μετά τα παραπάνω, με την παρούσα απόφαση, το υπ' αριθ./9-10-2017 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου οικον. έτους 2012 ακυρώνεται καθώς τα τελικώς προσδιορισθέντα από την υπηρεσία μας φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντος συμπίπτουν με τα δηλωθέντα στην υπ' αριθ./2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικον. έτους.

Ως προς τη χρήση 2012

Επειδή, από τις προσκομισθείσες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων του **της χρήσης 2012** προκύπτει ότι **όλες οι εγγραφές εσόδων – εξόδων του κεντρικού προέρχονται από κινήσεις του υποκαταστήματος.**

Επειδή, επιπροσθέτως, προκύπτει ότι τόσο οι εγγραφές του **υποκαταστήματος** (από 01/05/2012-31/12/2012) όσο και οι εγγραφές του **κεντρικού** (από 01/01 – 31/12/2012) έχουν καταχωρηθεί και εκτυπωθεί σε **αθεώρητο μηχανογραφικό έντυπο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§2 του ΚΒΣ.**

Επειδή, το γενικό σύνολο των εγγραφών του υποκαταστήματος που έχουν καταχωρηθεί από 01/04-έως 30/04/2012 (θεωρημένο έντυπο) και από 01/05-31/12/2012 (αθεώρητο έντυπο) έχουν ως εξής:

	01/01-30/04/2012		01/05-31/12/2012		Σύνολο	
	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Γενικό Σύνολο Εσόδων	10.180,00	0,00	111.500,1	17.636,42	121.680,10	17.636,42
Γενικό Σύνολο Εξόδων	3.737,60	0,00	4.436,00		8.173,60	0,00

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι όλα τα δεδομένα της χρήσης 2012 έχουν καταχωρηθεί σε θεωρημένες καταστάσεις του υποκαταστήματος είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι ως άνω παρατυπίες είναι μεγάλης έκτασης (το 91,63% των εγγραφών εσόδων της χρήσης έχουν καταχωρηθεί σε αθεώρητες μηχανογραφικές καταστάσεις) και επηρεάζουν σημαντικά τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 19 §2 του Κ.Β.Σ. που ορίζουν ότι για τα βιβλία του Κώδικα, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα, και του άρθρου **30§4 περ. θ' του Κ.Β.Σ.** που ορίζουν ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος **δεν τηρεί το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων**, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 **ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.**

Επειδή, όμως στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994, καθώς κατά τον έλεγχο δεν 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, μετά τα παραπάνω, με την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του

προσφεύγοντος προσδιορίζονται **εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ν.2238/1994 και τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2013			
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	76.680,10	76.680,10	76.680,10
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα εμπορίας	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων εμπορίας	76.680,10	76.680,10	76.680,10
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων 8%	0,00	6.134,41	0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων εμπορίας	76.680,10	82.814,51	76.680,10
Λοιπά έσοδα από ενοίκια	30.000,00	45.000,00	45.000,00
Γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	106.680,10	127.814,51	121.680,10

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού Προσδιορισμού		
	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα Χ Σ.Κ.Κ.	82.814,51 Χ18% = 14.906,61	76.680,10 Χ18% = 13.802,42
Καθαρά Κέρδη	14.906,61 €	13.802,42 €

Επειδή, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	28.455,00	3.990,00	43.455,00	3.990,00	43.455,00	3.990,00	15.000,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις			14.906,61		13.802,49		13.802,49
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	5.524,53	14.072,67	5.524,53	14.072,67	5.524,53	14.072,67	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	4.000,00		4.000,00		4.000,00		0
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	37.979,53	18.062,67	67.886,14	18.062,67	66.782,02	18.062,67	28.802,49

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	487.812,00						
Υπόλοιπο		18.062,67	67.886,14	18.062,67	66.782,02	18.062,67	28.802.49
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	187,33						
Άθροισμα			67.886,14	18.062,67	66.782,02	18.062,67	28.802.49
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	187,33	18.062,67	67.886,14	18.062,67	66.782,02	18.062,67	28.802.49

Ως προς τους ισχυρισμούς περί το ΦΠΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **34§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **34§5 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

5. Η Επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **57§5 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς Επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο Παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος Παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ **1219/1998** η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου μετά από έλεγχο δεν επιφέρει επιβολή προστίμου των διατάξεων του άρθρου 4 παρ 1 Ν 2523/97 καθώς η επιβολή κυρώσεων θα λάβει χώρα , μόνο στον πραγματικό χρόνο που τυχόν δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου , ήτοι υφίσταται χρεωστικό υπόλοιπο. Άρα ο περιορισμός του πιστωτικού υπολοίπου επ' ουδενί λόγω επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθρου 4 παρ 1 Ν 2523/97.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπ' αριθ./17-06-2015 αίτησή του ζητά την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2015, ποσού 990.000,00€.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προκύπτει ότι το ποσό αυτό προέρχεται από πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2011**.

Επειδή, ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 έχει υποβάλει την υπ' αριθ./**26-05-2012** εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την **17/06/2015**, καθώς υποβλήθηκε μετά το πέρας των τριών (3) ετών από την **26/05/2012**, ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης χρήσης 2011, ήτοι της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή ΦΠΑ ποσού 990.000,00€.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε με βάση την παρούσα απόφαση τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 30.264,00€ και για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 121.680,10€.

Επειδή, μετά τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές, το ΦΠΑ εκροών, οι φορολογητέες εισροές, το ΦΠΑ εισροών καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά των χρήσεων 2011, 2012, 2013 και 2014 με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/ 2011							
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Χρήση 2011	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	264,00	60,72	285,12	65,58	264,00	60,72	0,00
Εκροές απαλλασσόμενες	30.000,00		30.000,00		30.000,00		
Σύνολο εκροών	30.264,00	60,72	30.285,12	65,58	30.264,00	60,72	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	7.026.212,50	1.616.028,88	7.026.212,50	1.616.028,88	7.026.212,50	1.616.028,88	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.615.968,18		1.615.963,32		1.615.968,18	0,00
Ποσό για έκπτωση		1.615.968,18		1.615.963,32		1.615.968,18	

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/ 2012							
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Χρήση 2012	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	76.680,10	17.636,42	82.814,51	19.047,34	76.680,10	17.636,42	0,00
Εκροές απαλλασσόμενες	45.000,00		45.000,00		45.000,00		
Σύνολο εκροών	121.680,10	17.636,42	127.814,51	19.047,34	121.680,10	17.636,42	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	8.173,60	0,00	8.173,60	0,00	8.173,60	0,00	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο Προηγούμενης περιόδου		1.615.968,18		1.615.963,32		1.615.968,18	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.598.331,64		1.596.915,86		1.598.331,64	0,00
Ποσό για έκπτωση		1.598.331,64		1.596.915,86		1.598.331,64	0,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/ 2013							
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Χρήση 2013	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	463.026,03	106.495,99	463.026,03	106.495,99	463.026,03	106.495,99	0,00
Εκροές απαλλασσόμενες	4.200,00		4.200,00		4.200,00		
Σύνολο εκροών	467.226,03	106.495,99	467.226,03	106.495,99	467.226,03	106.495,99	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	6.250,38	1.416,73	6.250,38	1.416,73	6.250,38	1.416,73	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο Προηγούμενης περιόδου		1.598.331,64		1.596.915,86		1.598.331,64	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.493.252,30		1.491.836,52		1.493.252,30	0,00
Ποσό για έκπτωση		1.493.252,30		1.491.836,52		1.493.252,30	0,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/ 2014							
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Χρήση 2014	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	512.924,25	117.972,60	512.924,25	117.972,60	512.924,25	117.972,60	0,00
Εκροές απαλλασσόμενες	2.800,00		2.800,00		2.800,00		
Σύνολο εκροών	515.724,25	117.972,60	515.724,25	117.972,60	515.724,25	117.972,60	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	3.125,30	718,82	3.125,30	718,82	3.125,30	718,82	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο Προηγούμενης περιόδου		1.493.252,30		1.491.836,52		1.493.252,30	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.376.000,49		1.374.584,71		1.376.000,49	0,00
Ποσό για έκπτωση		1.376.000,49		1.374.584,71		1.376.000,49	0,00

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/03/2015							
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Χρήση 01/01-31/03/2015	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	Αξία	Φόρος	
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	34.641,20	7.967,50	34.641,20	7.967,50	34.641,20	7.967,50	0,00
Εκροές απαλλασσόμενες	1.200,00		1.200,00		1.200,00		
Σύνολο εκροών	35.841,20	7.967,50	35.841,20	7.967,50	35.841,20	7.967,50	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	1.552,48	312,82	1.552,48	312,82	1.552,48	312,82	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο Προηγούμενης περιόδου		1.376.000,49		1.374.584,71		1.376.000,49	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο		1.368.345,82		1.366.930,04		1.368.345,82	0,00
Ποσό για έκπτωση		378.345,82		0,00		0,00	0,00

Ποσό για επιστροφή		990.000,00		0,00		0,00	
--------------------	--	------------	--	------	--	------	--

Επομένως, βάσει των ως άνω προσδιορισμών ΦΠΑ, οι υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014 κρίνονται **ακριβείς** και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι με αριθ./09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, πρέπει να ακυρωθούν είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός.

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.

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ./09-10-2017 **φύλλο έλεγχου** προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως 2012, αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν. 4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως 01/01 – 31/12/2012:

Διαφορά φόρου: **21.610,09 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (100%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α 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	21.610,09 €	10.805,05 €	8.045,44€	18.850,49 €	18.850,49 €

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) του υπ' αριθ./09-10-2017 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και,

β) των υπ' αριθ./09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014 αντίστοιχα,

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση

α) του υπ' αριθ./09-10-2017 Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και

β) των υπ' αριθ./09-10-2017,/09-10-2017,/09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014 αντίστοιχα.

- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση

α) των υπ' αριθμ./09-10-2017 και/09-10-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) της υπ' αριθ./09-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015 και

γ) της υπ' αριθ./09-10-2017 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2015.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.841,69 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	9.410,03 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	94,29 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.346,01 €	0,00 €

β) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	1.615,963,32 €	1.615.968,18 €

γ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

0,00€

δ) Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν.4174/2013

200,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	21.511,73 €	21.070,09 €
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	450,00 €	450,00 €
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	90,00 €	90,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (100%)	21.511,73 €	
Πρόσθετα τέλη (100%)	450,00 €	
Πρόσθετη εισφορά	90,00 €	
Άρθρο 58§1 του ΚΦΔ		10.805,05 €
Τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ		8.045,44 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.036,58 €	2.003,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.140,04 €	42.464,04€

β) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	1.596.915,86 €	1.598.331,64 €

γ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

0,00€

δ) Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν.4174/2013

200,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013

α) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	1.491.836,52 €	1.493.252,30 €

β) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

0,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014

α) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	1.374.584,71 €	1.376.000,49 €

β) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)

0,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/03/2015**α) ΦΠΑ**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	0,00 €	0,00 €

β) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 4 ν.2523/97)**100,00€**

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.