



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2900

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , κατοίκου κατά α) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009, β) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, γ) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009, β) υπ' αριθ. -2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, γ)

υπ' αριθ. 2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006 καθώς και την από2016 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.927,55 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 7.113,06 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 12.303,01 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 14.763,61 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 8.711,84 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 10.454,21 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ. -2016 εντολής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. -2015 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ

Ειδικότερα, περιήλθαν πληροφορίες στη διάθεση του ΣΔΟΕ αναφορικά με μη έκδοση στοιχείων από τον προσφεύγοντα για εργασίες που πραγματοποίησε σε πελάτη του για ανέγερση τριών κατοικιών στην κατά την περίοδο 2005 έως 2008.

Η φορολογική αρχή αντιπαραβάλλοντας τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, τις τραπεζικές καταθέσεις αλλά και τις αποδείξεις είσπραξης, διαπίστωσε ότι δεν εξέδωσε προς τον πελάτη του για εργασίες που πραγματοποίησε, τουλάχιστον ένα στοιχείο αξίας 25.000,00 € στη χρήση 2005, 35.000,00 € στη χρήση 2006 και 18.000,00 € στη χρήση 2008 και αφού καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις και τα οικεία πρόστιμα, επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Τα ως άνω ποσά δεν αντιστοιχούν σε αμοιβές αλλά, αλλά καταβλήθηκαν σε εμένα, αφενός μεν προς σκοπό αγοράς υλικών από τρίτους, οι οποίοι εξέδωσαν και παρέδωσαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά επ' ονόματι των εργοδοτών μου, στους οποίους και τα

παρέδωσαν, αφετέρου δε προς το σκοπό καταβολής των αναλογούντων εισφορών ΙΚΑ για την εκτέλεση του έργου... Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικά, ο προσδιορισμός του αναλογούντος στα εισοδήματά μου που προέκυψαν από τον έλεγχο είναι εσφαλμένος, ο δε αναλογούν φόρος για καθεμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις είναι μικρότερος από τον καταλογισθέντα.

- Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής φόρου.
- Η επιβολή πρόσθετου φόρου συνιστά διοικητική κύρωση – ποινή. Εν προκειμένω θα έπρεπε να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 2238/1994 και 2§8 του ν. 2523/1997 και να μου παρασχεθεί η δυνατότητα να αιτηθώ διοικητική επίλυση της διαφοράς με ταυτόχρονο περιορισμό των πρόσθετων φόρων στα 3/5. Παρά το γεγονός ότι αιτήθηκα τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με την υπ' αριθ. 2016 αίτησή μου προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., εντούτοις το αίτημά μου απορρίφθηκε εν σιωπή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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.....» και με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

«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 περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που

υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, η χρήση 2005 αρχικώς παραγραφόταν σύμφωνα με τα ανωτέρω στις 31/12/2011, η χρήση 2006 στις 31/12/2012 ενώ η χρήση 2008 στις 31/12/2014. Ωστόσο, σύμφωνα με πληροφοριακό σύστημα TAXIS, πριν την εκπνοή της ως άνω πενταετίας, εκδόθηκε το υπ' αριθ. /2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του ν. 3888/2010, το οποίο ο προσφεύγων αποδέχτηκε, καταβάλλοντας στις 2010 το σύνολο της διαφοράς του φόρου που προέκυψε. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η ήδη συντελεσθείσα περαίωση των κρινόμενων χρήσεων, εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου μάλιστα επιτεύχθηκε συμβιβασμός (ΠΟΛ 1064/03-04-2007), ορθώς το με αρ. πρωτ. 2015 Δελτίο Πληροφοριών με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ κρίθηκαν ως νέα στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 68§2 του ν. 2238/1994, καθόσον περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου. Συνεπώς, η παραγραφή των κρινόμενων χρήσεων εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ίδιου ως άνω νόμου και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2016 για τη χρήση 2005, την 31/12/2017 για τη χρήση 2006 και την 31/12/2019 για τη χρήση 2008. Βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για τα ποσά που βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «τα ως άνω ποσά δεν αντιστοιχούν σε αμοιβές αλλά, αλλά καταβλήθηκαν σε εμένα, αφενός μεν προς σκοπό αγοράς υλικών από τρίτους, οι οποίοι εξέδωσαν και παρέδωσαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά επ' ονόματι των

εργοδοτών μου, στους οποίους και τα παρέδωσαν, αφετέρου δε προς το σκοπό καταβολής των αναλογούντων εισφορών ΙΚΑ για την εκτέλεση του έργου». Ωστόσο, ο προσφεύγων για την επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως επί παραδείγματι τα τιμολόγια αγοράς υλικών τα οποία επικαλείται, ούτε αντίγραφα των εισφορών ΙΚΑ που ισχυρίζεται ότι κατέβαλε για την εκτέλεση του έργου. Περαιτέρω, δεν προσκομίζονται στοιχεία για τις εργασίες που πραγματοποίησε στις κατοικίες του και ποιά φορολογικά στοιχεία εξέδωσε για αυτές. Άλλωστε, η καταλογισθείσα από τη φορολογική αρχή παράβαση σε κάθε χρήση, στοιχειοθετείται επαρκώς από το γεγονός ότι ενώ πραγματοποιήθηκαν οι καταθέσεις ποσών και εκδόθηκαν αποδείξεις είσπραξης, δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα τιμολόγια, πολλώ δε μάλλον όταν δεν έχουν προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου. Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν «λογιστικά σύμφωνα με τις δηλώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης» και για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα κάθε χρήσης «η επιπλέον αξία κάθε παραστατικού που δεν εκδόθηκε». Ως εκ τούτου ο επικουρικά προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι προσδιορίστηκε εσφαλμένα ο φόρος εισοδήματος δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 70 του ν. 2238/1994 οριζόταν: «1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997: «Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού. Τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και κατά την επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο.»

Επειδή ωστόσο οι διατάξεις του άρθρου 70 ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013 σύμφωνα με την υποπερίπτ. β' της περίπτ. 2 της παραγράφου Α της υποπαράγρ. Α.5. του άρθρου πρώτο του ν. 4152/2013 (ΦΕΚ Α' 107).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 44 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν. 4174/2013: «Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει

φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011:

«1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1109/10.5.2011:

«4. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 26 του ν.3943/2011, αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, και περιορίζονται τα ανώτατα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, που προβλέπονται από το άρθρο 1 αυτού, τα οποία σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%), αντί του εκατό τοις εκατό (100%) που ίσχυε, για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, αντί του διακόσια τοις εκατό (200%) που ίσχυε, για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τις 31 Μαρτίου 2011 καθώς και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31 Μαρτίου 2011, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφαρμόζονται για όσους υπόχρεους αναφέρονται στο άρθρο 1 του ν.2523/1997, ανεξαρτήτως χρήσεως που αφορούν.» (βλ. επίσης ΠΟΛ. 1123/26-05-2011 και ΠΟΛ. 1140/16-06-2011).

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ

8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων, έχουν εφαρμογή για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013 και όχι για την κρινόμενη, η οποία εκδόθηκε στις 2016. Ως εκ τούτου, ορθώς υπολογίστηκαν από τον έλεγχο οι πρόσθετοι φόροι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός περί διοικητικής επίλυσης και περιορισμού των πρόσθετων φόρων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του , με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ. 2016, 2016 και -2016 Πράξεων Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικών ετών 2006, 2007 και 2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Οικονομικό Έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005)

Διαφορά φόρου (ως οικεία πράξη)	8.711,84
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη)	10.454,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.166,05

Β. Οικονομικό Έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006)

Διαφορά φόρου (ως οικεία πράξη)	12.303,01
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη)	14.763,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.066,62

Γ. Οικονομικό Έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

Διαφορά φόρου (ως οικεία πράξη)	5.927,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη)	7.113,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.040,61

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.