



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 19.12.2016

Αριθμός απόφασης: 1590

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333245  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του . ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, της υπ' αριθ. ....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2005 και της υπ' αριθ. ....2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2005 και την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2016 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:

Με την υπ' αριθ. ....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 74.637,79 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 89.565,35 € , λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και της απόρριψης αυτών ως ανακριβών.

Με την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 69.169,10 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 83.002,92 € , λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και της απόρριψης αυτών ως ανακριβών.

Με την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € , λόγω υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων με ανακριβή καταχώρηση στοιχείων και αξία κατά παράβαση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η Δ.Ο.Υ. .... έκρινε εφαρμοστέες τις διατάξεις του ν. 4174/2013, συνεπώς λόγω κατάργησης του προϊσχύσαντος ν. 2523/1997, ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. κωλύεται να επιβάλλει οποιαδήποτε κύρωση.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, ως εκδοθείσες κατά παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης, αφού ουδέποτε κλήθηκε σε ακρόαση προ της εκδόσεως αυτών.
- 3) Δεν του επιδόθηκε Υπηρεσιακό Σημείωμα ελέγχου της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 βάσει του οποίου θα έπρεπε να ενημερωθεί σχετικά με τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο.
- 4) Ακυρότητα λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό των επίδικων φόρων και προστίμων.
- 5) Τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν παραληφθεί και δεσμευτεί με την με αριθ. πρωτ. ..../09 απόδειξη παραλαβής – δέσμευσης από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων Α.Μ.Θ., συνεπώς για λόγους που δεν αφορούν το πρόσωπό του αλλά για λόγους ανωτέρας βίας δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στην απαίτηση της Δ.Ο.Υ. .... καθώς τα βιβλία και στοιχεία βρίσκονται σε άλλη φορολογική αρχή από το έτος 2009.
- 6) Εξ' ουδενός στοιχείου δεν προκύπτει ότι η Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών είναι αναληθής εφ' όσον δεν προέκυψε έλεγχος στις άλλες των τρίτων ώστε να διαπιστωθεί ποια από όλες είναι ανακριβής.
- 7) Οι εκθέσεις ελέγχου δεν είναι αιτιολογημένες.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «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...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 38 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ-179 Α'): «Οι διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 3 εφαρμόζονται α) για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 1997 και μετά,...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι μόνες διατάξεις που εφαρμόστηκαν βάσει του ν. 2523/1997 είναι του άρθρου 1, οι οποίες αναφέρουν ότι όταν ο υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, οι οποίες όπως προκύπτει από το άρθρο 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 συνεχίζουν να εφαρμόζονται μετά την 1.1.2014 όταν αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. .... εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, όπως αναλύεται ανωτέρω, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την

εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 4 του ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. .... κοινοποίησε το υπ' αριθ. ....2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στον προσφεύγοντα όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου ταχυδρομικώς στις .....2016 με το με αριθ. πρωτ. ..../....2016 έγγραφο της επί του οποίου ο προσφεύγων δεν κατέθεσε τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών ως είχε τη δυνατότητα, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις .....12.2013, με αποτέλεσμα η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου που έληγε το πρώτον στις 31.12.2010, να παραταθεί συμφώνως προς τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων έως τις 31.12.2016. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω αβάσιμος, εφόσον συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί παράτασης της παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31.12.2016.

#### **Ως προς τον πέμπτο και έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ....../09 απόδειξη παραλαβής – δέσμευσης της ΥΠ.Ε.Ε. Α.Μ.Θ. παραλήφθηκαν τα κάτωθι στοιχεία της επιχείρησης του . ....:

- 1) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α. με Α.Π.Θ. ....../.....-04 ΣΕΙΡΑ Α΄ από 51–100,
- 2) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α. με Α.Π.Θ. ....../.....-04 από 1–50,
- 3) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α. με Α.Π.Θ. ....../.....-02 από 51–100,
- 4) Ένα (1) μπλοκ Τ.Π. αθεώρητο από 1–50,
- 5) Ένα (1) μπλοκ Τ.Π. αθεώρητο από 1–48,
- 6) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α.-Τ. με Α.Π.Θ. ....../.....-01 από 1–50,
- 7) Ένα (1) μπλοκ Τ.-Δ.Α. Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με Α.Π.Θ. ....../.....-02 από 1-50 ΣΕΙΡΑ Α΄,
- 8) Ένας (1) φάκελος με στοιχεία αγορών-πωλήσεων,
- 9) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α. σειρά Α΄ με Α.Π.Θ. ....../.....-04 από 1-50,
- 10) Ένα (1) μπλοκ Δ.Α. με Α.Π.Θ. ....../.....-04 από 51-100 και
- 11) Ένα (1) μωβ φάκελο με έλασμα με τιμολόγια δαπανών-αγορών.

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω τα βιβλία της επιχείρησης του . .... ήταν στη διάθεση του προσφεύγοντος, όπως ενδεικτικά αναφέρονται:

- 1) η μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων – εξόδων και
- 2) το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός ότι δεν μπορούσε να ανταποκριθεί στην απαίτηση της φορολογικής αρχής για λόγους ανωτέρας βίας, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του βρίσκονται σε άλλη φορολογική αρχή από το έτος 2009, προβάλλεται παρελκυστικά και είναι απορριπτέος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... **στ)** δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

**Επειδή**, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/84, 701/2001)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

**Επειδή**, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... αναφέρουν αναλυτικώς και αιτιολογημένα ότι η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης «. ....» με Α.Φ.Μ. .... ανακριβή, επειδή η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε εντός εύλογου χρόνου που ορίστηκε με την πρόσκληση του ελέγχου, πέντε (5) μέρες, τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία για τη χρήση 01/01/2004-31/12/2004 συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Μέχρι την τριακοστή (30η) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

**α.** Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις



αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. ...»

**Επειδή**, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών πέντε (5) στοιχεία συνολικής αξίας 132.958,84 €, ενώ δηλώθηκε ως προμηθευτής από τρίτους για τέσσερα (4) στοιχεία συνολικής αξίας 30.476,00 €.

**Επειδή**, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών πενήντα τρία (53) στοιχεία συνολικής αξίας 192.079,25 €, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από τρίτους για εβδομήντα πέντε (75) στοιχεία συνολικής αξίας 297.649,51 €.

**Επειδή**, οι διαφορές που προκύπτουν βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 δεν αιτιολογούνται στην οικεία έκθεση εάν οφείλονται σε ανακριβή καταχώρηση του προσφεύγοντος ή σε ανακριβή καταχώρηση των αντισυμβαλλομένων.

**Επειδή**, οι διαφορές που προκύπτουν βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 δεν είναι δυνατόν να εξακριβωθούν εάν οφείλονται σε ανακριβή καταχώρηση του προσφεύγοντος, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 2004 στη Δ.Ο.Υ. ....

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω το πρόστιμο υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων έτους 2004 με ανακριβή καταχώρηση στοιχείων και αξίας πρέπει να ακυρωθεί ως πλημμελώς αιτιολογημένο.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . ., ΑΦΜ:  
.....

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

**Υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004**

Διαφορά φόρου	74.637,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	89.565,35€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>164.203,14€</b>

**Υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005**

Διαφορά φόρου	69.169,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	83.002,92€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>152.172,02€</b>

**Υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2004**

Πρόστιμο	0,00€
----------	-------

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).