



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 1..... 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213.....04536
ΦΑΞ : 213.....04567

Καλλιθέα 09/12/2016

Αριθμός απόφασης:4184

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 41...../.....13 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ13/24.07.....13 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».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ13/30.12.....13 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».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.....13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/.....-1-.....14).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-.....14 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ/30.08..... (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.....) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 15/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		38.566,00
2				Φ.Π.Α.		30.412,14
3				Πρόστιμο Κ.Β.Σ.		17.380,00
4				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997		23.463,00

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/07/2016 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:

α) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 17.530,00 €, πλέον 21.036,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου, με επισυναπτόμενη την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, Τμήμα 19^ο, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 43.500,00 πλέον Φ.Π.Α. 7.821,00 €, εκδόσεως, τα οποία **κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 5/8/.....-31/12/..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 72.686,42 €.

β) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 5/8/.....-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 13.823,70 €, πλέον588,44 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου, με επισυναπτόμενη την απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, Τμήμα 19^ο, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 43.500,00 πλέον Φ.Π.Α. 7.821,00 €, εκδόσεως, και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 5/8/.....-31/12/..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά, καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ που εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/.....00 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 13.823,70 €, πλέον588,44 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/.....00.

γ) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 17.380,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 5/8/.....-31/12/....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3, περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως αντικαταστάθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 και ισχύει, λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97

Η παράβαση αφορά στη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων, εκδόσεως, αξίας εκάστου άνω των 1200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 43.500,00 πλέον Φ.Π.Α. 7.821,00 €

δ) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 23.463,00 € (7.821,00 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο 5/8/.....-31/12/..... σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Η παράβαση αφορά στη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων, εκδόσεως, τα οποία **κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97, συνολικής καθαρής αξίας 43.500,00 πλέον Φ.Π.Α. 7.821,00 €.** Ο προσφεύγων, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 7,821,00 € στη διαχειριστική περίοδο 5/8/.....-31/12/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 23.463,00 € (7.821,00 X 3).

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

1) Ο προσφεύγων με τον πρώτο λόγο της προσφυγής του προβάλλει ότι η με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης πάσχει, διότι της πράξεως δεν αναγράφεται η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου.

2) Η διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 είναι δυσμενέστερη από τις διατάξεις του Ν. 4337/.....15, οι οποίες εφαρμόστηκαν στις προσαλλόμενες πράξειςκαι

3) Δεν μου επιδόθηκε το σημείωμα του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ.

4) Δεν μου επιδόθηκε κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999

5) Οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν , βάσει διαπιστώσεων από έλεγχο σε άλλες επιχειρήσεις.

6) Για την προσαλλόμενηΦ.Π.Α. εσφαλμένα εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και όχι με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013.

7) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων

8) Η επιβολή των πρόσθετων φόρων βάσει του Ν. 2523/1997 παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο τους Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τους εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.»

Επειδή, όπως αποδεικνύεται από την απόέκθεση επίδοσης του εφοριακού υπαλλήλου - ελεγκτή, ο ίδιος ο προσφεύγων παρέλαβε από τα γραφεία της Δ.Ο.Υ., την με αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου συνοδευόμενη από την απόέκθεση ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Επιπλέον, όπως ομολογείται και αποδεικνύεται από την κρινόμενη προσφυγή και ο ίδιος ο προσφεύγων παραδέχεται ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις συνκοινοποιήθηκαν σε αυτόν και οι απόεκθέσεις ελέγχου. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

2. Κατά παρέκκλιση του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τέλους ή εισφοράς, που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται κατόπιν προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ο οποίος διατάχθηκε μέχρι την 31.12.2013, δεν κωλύουν τη μετά από νέο έλεγχο μεταγενέστερη διόρθωσή του. Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που έχουν εκδοθεί ή εκδίδονται μετά από τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που διατάχθηκε έως την 31.12.2013, στις περιπτώσεις στις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 68 του ν. [2238/1994](#), της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. [2859/2000](#) και κάθε άλλης συναφούς διάταξης, εκδίδεται μερική καταλογιστική πράξη.

3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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 την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ:ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου αναφέρεται ότι: «9. Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο

έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 του Ν 4321/2015 (ΦΕΚ Α΄ 32) ορίζεται ότι:

«Ολοκλήρωση φορολογικού ελέγχου με φύλλα ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε.

1. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ:ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη στα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογούν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ.Ο.Ε., φύλλα ελέγχου.

2. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/..... (Α΄ 253) προστίθεται νέα περίπτωση στ΄, η οποία έχει ως εξής:

«στ. Ο μερικός έλεγχος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας με έμφαση στη φορολογία εισοδήματος και ο έλεγχος εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας.»

3. Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του ν. 3296/..... (Α΄ 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.

Οι υπάλληλοι της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους δύνανται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ε΄ της Υποπαραγράφου Δ.7: ΡΥΘΜΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ του Ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α΄ 94) ορίζεται ότι:«ε. Από την 30ή Οκτωβρίου15 καταργείται η παρ. 2 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (Α΄32). Οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 καταργούνται από τότε που ίσχυσαν και οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., που έχουν συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις στη Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση, θεωρούνται δελτία πληροφοριών).».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος άρχισε τηναπό το Σ.Δ.Ο.Ε. και δεν έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «17. 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.».

Επομένως ορθώς επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι, στην υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη πράξη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:« 48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. [2523/1997](#), εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#), εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι:« 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179),που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επομένως ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, και όχι του άρθρου 5 όπως επικαλείται ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή, στην υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη πράξη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 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.».

Επειδή, επιδόθηκαν τηνστον προσφεύγοντα και στα γραφεία Δ.Ο.Υ., το με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013και τις παρακάτω προσωρινές πράξεις:

1. Την με αριθ.Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/08/..... – 31/12/.....
2. Τον με αριθ.Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/08/..... – 31/12/.....
3. Τον με αριθ.Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/08/..... – 31/12/....., με το οποίο δινόταν η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών σχετικά με τις ως άνω περιγραφείσες διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε στην ως άνω υπηρεσία κανένα υπόμνημα ή αίτημα σχετικά με τις απόψεις του για τα κοινοποιηθέντα σε αυτόν προσωρινά φύλλα και το σημείωμα διαπιστώσεων και καθώς εξέπνευσε η ταχθείσα από τις διατάξεις ημερομηνία υποβολής του, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της οριστικών πράξης(Κ.Β.Σ.) για τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν του κοινοποιήθηκε σημείωμα του άρθρου 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ. θυροκολλήθηκε η με αρ. πρωτ.πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην έδρα του προσφεύγοντα.

Εν συνεχεία προσκομίστηκε το χειρόγραφο βιβλίο εσόδων – εξόδων που τηρήθηκε για τη φορολογική περίοδο 01.01..... – 31.12....., το οποίο και θεωρήθηκε τηναπό τον έλεγχο στη σελίδα Νο. 5 κάτω από την τελευταία εγγραφή χρήσης, και ως προς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, δηλώθηκε στον έλεγχο ότι έχουν καταστραφεί ή απολεσθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1100/10.4.2001 Α.Ο.Υ.

«Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3200/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).».

Επειδή, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο παρών έλεγχος στηρίχθηκε σε έλεγχο άλλων επιχειρήσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την κατάθεση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας για πρώτη φορά απλά φωτοαντίγραφα των παρακάτω φορολογικών στοιχείων:

1. Του με αριθ./.....-11-..... Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου έκδοσης της εταιρείας συνολικού ποσού 21.240,00 €.
2. Του με αριθ./09-01-..... Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης του προσφεύγοντα προς την εταιρεία(Α.Φ.Μ.), συνολικού ποσού 17.700,00 €
3. Του με αριθ./24-11-..... Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου έκδοσης της εταιρείας συνολικού ποσού 8.260,00 €
4. Του με αριθ./24-11-..... Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης του προσφεύγοντα προς την εταιρεία (Α.Φ.Μ.), συνολικού ποσού 9205,68 €
5. Του με αριθ./17-12-..... Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου έκδοσης της εταιρείας συνολικού ποσού 6.195,00 €

6. Του με αριθ. /22-12-..... Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης του προσφεύγοντα προς την εταιρεία (Α.Φ.Μ.), συνολικού ποσού 5.679,47 €
7. Του με αριθ. /10-02-.....05 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης του προσφεύγοντα προς την εταιρεία (Α.Φ.Μ.), συνολικού ποσού 12.443,45 €
8. Του με αριθ. /18-12-..... Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου έκδοσης της εταιρείας συνολικού ποσού 15.5.....,00 €

9. Του με αριθ. /21-12-..... Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης του προσφεύγοντα προς τον(Α.Φ.Μ.), συνολικού ποσού 17.700,00 €. Από το έγγραφο με τις αιτιολογημένες απόψεις της Δ.Ο.Υ. επί των ισχυρισμών του υπόχρεου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ. Β.5 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1069/2014 αναφέρονται τα εξής: «Σημειώνουμε ότι, όπως αναλύεται και στην απόέκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας, σε τηλεφωνική επικοινωνία του ελέγχου με τον λογιστή του προσφεύγοντα μετά την επίδοση της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων η Υπηρεσία μας ενημερώθηκε ότι τα ζητηθέντα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρείας έχουν καταστραφεί ή απωλέσθη. Ουδόλως έγινε λόγος τότε για ύπαρξη φωτοαντιγράφων των στοιχείων, ούτε αυτά προσκομίστηκαν μετά την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων στο φορολογούμενο. Σε κάθε δε περίπτωση ο έλεγχος γίνεται βάσει των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και όχι βάσει φωτοαντιγράφων.

Επιπλέον, προκύπτει καταφανώς ότι μεταξύ των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα φωτοαντιγράφων των φορολογικών στοιχείων και των καταχωρημένων στο χειρόγραφο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, που τηρήθηκε από τον ίδιο για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-..... έως 31-12-..... υπάρχουν διαφορές και συγκεκριμένα:

1. Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων έχει καταχωρηθεί ως έχον ημερομηνία 03-12-....., ενώ η προσκομισθείσα φωτοτυπία φέρει ημερομηνία 24-11-.....
2. Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων έχει καταχωρηθεί ως έχον ημερομηνία 09-12-....., ενώ η προσκομισθείσα φωτοτυπία φέρει ημερομηνία 17-12-.....
3. Στο με αριθ. Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο η αρίθμηση έχει τεθεί χειρόγραφα κι ενώ στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων έχει καταχωρηθεί ως έχον ημερομηνία 21-12-....., η προσκομισθείσα φωτοτυπία φέρει ημερομηνία 18-12-.....

Από όλα τα παραπάνω είναι φανερό ότι οι προσκομισθείσες φωτοτυπίες των φορολογικών στοιχείων φέρουν ουσιώδεις διαφορές σε σχέση με τις καταχωρημένες στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων και όχι μόνο δεν ενισχύουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αλλά αντίθετα ενδυναμώνουν τα επιχειρήματα του ελέγχου για λήψη εικονικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα και μάλιστα εν γνώσει του. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «7. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 7 Ν 3899/2010 (ΦΕΚ Α' 212) ορίζεται ότι: « Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 7 του άρθρου 12 του Ν 3899/2010 (ΦΕΚ Α' 212) ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α') καταργείται. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) 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 τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. 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 τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5: Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) 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 τη διάταξη του άρθρου 22 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:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 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 τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4320/2014 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014** 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 τη διάταξη του άρθρου 22 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 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»,» προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις

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

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

Σύμφωνα με τα ανωτέρω το δικαίωμα του Δημοσίου για το οικ. έτος δεν έχει παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση κάτωθι πράξεων :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισόδημα		38.566,00
2				Φ.Π.Α.		30.412,14
3				Πρόστιμο Κ.Β.Σ.		17.380,00
4				Πρόστιμο Φ.Π.Α. Άρθρο 6 ν. 2523/1997		23.463,00

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	17.530,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.036,00

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.566,00
----------------------------	------------------

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

Διαφορά φόρου	13.823,70
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.588,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.412,14

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 17.380,00 € .**

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 23.463,00 € (7.821,00 X 3) .**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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