



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 23/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3223

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : 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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής

προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

- 1) της από2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος
- 2) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003
- 3) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004
- 4) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005
- 5) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006
- 6) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007
- 7) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008
- 8) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009
- 9) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010
- 10) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011
- 11) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012
- 12) της από2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ
- 13) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002

- 14) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003
- 15) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004
- 16) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005
- 17) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006
- 18) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007
- 19) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008
- 20) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009
- 21) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010
- 22) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011
- 23) της από2016 έκθεσης ελέγχου έκτακτης εισφοράς Φ.Π.
- 24) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008
- 25) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3833/2010, οικονομικού έτους 2010
- 26) της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2011
- 27) της από2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΚΒΣ
- 28) της υπ' αριθ.2016 απόφασης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

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

5. Τις:

- 1) από2016 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος
- 2) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003
- 3) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004

- 4) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005
- 5) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006
- 6) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007
- 7) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008
- 8) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009
- 9) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010
- 10) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011
- 11) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012
- 12) από2016 έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ
- 13) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002
- 14) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003
- 15) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004
- 16) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005
- 17) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006
- 18) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007
- 19) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008
- 20) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009
- 21) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

- 22) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011
- 23) από2016 έκθεση ελέγχου έκτακτης εισφοράς Φ.Π.
- 24) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3758/2009, οικονομικού έτους 2008
- 25) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3833/2010, οικονομικού έτους 2010
- 26) υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης-ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2011
- 27) από2016 έκθεση τακτικού ελέγχου ΚΒΣ
- 28) υπ' αριθ.2016 απόφαση επιβολή προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2003, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 163.100,66 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 195.720,79 €.
- 2) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 390.530,67 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 468.636,80 €.
- 3) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 181.983,68 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 218.380,41 €.
- 4) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 186.113,48 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 223.336,17 €.

5) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 173.961,22 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 208.753,46 €.

6) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 147.328,39 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 176.794,06 €.

7) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 60.080,31 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 72.096,37 €.

8) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 42.887,56 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 51.465,07 €.

9) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 87.088,83 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 104.506,59 €.

10) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 20.475,17 € και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής ποσού 17.199,14 €.

11) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 101.535,13 € και πρόσθετος φόρος ποσού 121.842,15 €.

12) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 236.080,48 € και πρόσθετος φόρος ποσού 183.296,57 €.

13) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 124.038,83 € και πρόσθετος φόρος ποσού 148.846,59 €.

- 14) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 134.162,94 € και πρόσθετος φόρος ποσού 160.995,52 €.
- 15) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 124.747,37 € και πρόσθετος φόρος ποσού 149.696,85 €.
- 16) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 107.229,08€ και πρόσθετος φόρος ποσού 128.674,89 €.
- 17) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 47.462,02 € και πρόσθετος φόρος ποσού 56.954,42 €.
- 18) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 36.397,61 € και πρόσθετος φόρος ποσού 43.677,13 €.
- 19) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 74.192,43 € και πρόσθετος φόρος ποσού 89.030,91 €.
- 20) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.884,93 € και πρόσθετος φόρος ποσού 8.261,91 €.
- 21) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 236.080,48 € και πρόσθετος φόρος ποσού 183.296,57 €.
- 22) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 10.000,00 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 12.000,00 €
- 23) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 1.310,31 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 1.572,37 €
- 24) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 8.825,67 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 10.590,80 €
- 25) Με την υπ' αριθ.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €.

Με το υπ' αριθ.2011 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.προς τον Προϊστάμενο Εισαγγελέα Πρωτοδικών, ζητήθηκε να διερευνηθεί η τέλεση αξιόποινων πράξεων από τον προσφεύγοντα, με αφορμή τη μεγάλη επαγγελματική δραστηριότητα που παρατηρήθηκε από την υποβολή δηλώσεων προκαταβλητέου φόρου και τη μη απόδοση των αναλογούντων αμοιβών από την Τράπεζα.

Εν συνεχεία, διενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση από το, κατόπιν της με αρ. (Α.Μ.Β.) Εισαγγελικής Παραγγελίας Πρωτοδικών και το πόρισμα του σχετικού ελέγχου εστάλη με το με αρ. πρωτ. 2013 έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει του οποίου τα παραστατικά των τραπεζών πλαστογραφήθηκαν από τον προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να επέλθει οικονομική ζημία για τα εμπλεκόμενα ασφαλιστικά ταμεία αλλά και το Ελληνικό Δημόσιο από την μη απόδοση φόρων.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. βάσει της υπ' αριθ.2014 εντολής ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ. πρωτ.2015,2015 και2015 προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2000-2011 και ο έλεγχος διενεργήθηκε από τα δεδομένα, τις δηλώσεις και τα λοιπά στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή.

Τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για όλες τις χρήσεις λόγω της μη προσκόμισης καθώς κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τη φορολογική αρχή. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές.

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

- Πλημμελείς και ακυρωτέες πράξεις λόγω μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.)
- Έλλειψη αιτιολογίας ή επαρκούς αιτιολογίας επί του σώματος των προσβαλλομένων πράξεων.
- Υπέρβαση της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης (άρθρο 281 ΑΚ).
- Παραγραφή δικαιώματος ελληνικού Δημοσίου για τα οικονομικά έτη 2003-2010 ως προς το εισόδημα (5ετής παραγραφή), για τις χρήσεις 2002-2005 για τον ΦΠΑ (10ετής παραγραφή) και για το οικονομικό έτος 2008 ως προς την εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3758/2009 (5ετής παραγραφή).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 εμπειριστатωμένα 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 το άρθρο 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013): «4. 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, περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την

κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε ως όφειλε βάσει των ανωτέρω διατάξεων στον προσφεύγοντα στις2015 το με αρ. πρωτ.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 του ν. 4174/2013) και έπειτα στις2015 κοινοποίησε το υπ' αριθ.2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ορθή επανάληψη). Παράλληλα με τα ανωτέρω σημειώματα κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα και οι σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου. Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κοινοποιήθηκαν νόμιμα και παραλήφθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Στα εν λόγω σημειώματα διαπιστώσεων, περιγράφονται αναλυτικά τα ευρήματα του ελέγχου και καλείται ο προσφεύγων, όπως εντός είκοσι ημερών υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του αναφορικά με τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου, πράγμα το οποίο μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου δεν έπραξε. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης. Περαιτέρω, σε ότι αφορά την πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ επισημαίνουμε ότι επειδή η μη προσκόμιση βιβλίων από τον προσφεύγοντα είναι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαδικαστική παράβαση, ορθώς δεν κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την παραβίαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθόσον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 2112/1984, 1149/1988, 2153/1989, 268, 393/1993, 990/2004 Ολ., 564/2006, 596/2007, 628/2008).

Εκ των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι οι κύριοι φόροι προβλέπονται ευθέως στους νόμους 2238/1994, 2859/2000, 3758/2009, 3833/2010 και 3986/2011, ενώ οι πρόσθετοι φόροι προβλέπονται ευθέως στο νόμο 2523/1997 (Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τις

διαπιστωθείσες παραλείψεις και παραβάσεις. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του π.δ. 186/92 και ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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 ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου που επιβάλλει τη ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με τυπικό νόμο, δεν επαφίεται ο καθορισμός τους στη διακριτική ευχέρεια της φορολογούσας αρχής, πολλώ δε μάλλον η έλλειψη της διακριτικής ευχέρειας ισχύει και κατά την εξατομίκευση των φορολογικών διατάξεων από τη φορολογούσα αρχή. Η ελληνική νομολογία πάντα δέχεται ότι κατά την επιβολή του φόρου δεν υπάρχει διακριτική ευχέρεια της φορολογούσας αρχής (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 684/77, 3457/78, 3272/80). Συνεπώς, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, καθώς και το πρόστιμο, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους. Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή ορθώς και νομίμως εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την κρινόμενη προσφυγή πράξεις ενεργώντας στα πλαίσια της δέσμιας αρμοδιότητάς της, συμμορφούμενη πλήρως προς τις οικείες φορολογικές διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία της επίδικων πράξεων (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας στο σώμα των προσβαλλομένων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου....

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή ναι μεν η εντολή ελέγχου αφορούσε τις χρήσεις 2000-2011, εντούτοις, ο έλεγχος περιορίστηκε στις χρήσεις 2002 έως και έως και 2011, καθώς ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο έως και το οικονομικό έτος 2002 (χρήση 2001) από το Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής εξετάζεται ως προς τις χρήσεις 2002-2011.

Επειδή η πρώτη ελεγχόμενη χρήση 2002 παραγραφόταν αρχικώς στις 31/12/2008.

Ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29 του Ν. 3697/2008: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του*

προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»

Εν συνεχεία, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.*»

Ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....*».

Έπειτα με τις διατάξεις του άρθρου 12§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....*»

Κατόπιν η παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 ορίζει 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*».

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ν. 4098/2012: «*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....*»

Με την παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013: «*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.»

Στη συνέχεια με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «*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 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. »

Περαιτέρω, με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014: «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), 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.».

Τέλος σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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 η παρ. 3 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζει ότι: «Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία όμως εκδόθηκε σε αντικατάσταση της ταυτάριας υπ' αριθ.2013 εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου, εφόσον η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν τις 31/12/2013, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και εισφοράς αλληλεγγύης δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Άλλωστε, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994: «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 » και περαιτέρω με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....».

Εν προκειμένω, επειδή στην κρίνόμενη υπόθεση, περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ.-2013 έγγραφο πορίσματος του, το οποίο κρίνεται ως συμπληρωματικό στοιχείο, συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 68§2 του ν. 2238/1994 και 49§3 του ν. 2859/2000, και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας. Ειδικότερα, βάσει των ανωτέρω, η χρήση 2002 παραγράφεται στις 31/12/2013, η χρήση 2003 στις 31/12/2014, η χρήση 2004 στις 31/12/2015 ενώ για τις λοιπές χρήσεις δεν έχει ακόμη παρέλθει ο χρόνος παραγραφής. Συνεπώς, για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2§1 του ν. 4098/2012, 37§5 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου παραγράφεται στις 31/12/2016. Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση, καθώς και οι κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και

στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 1 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ): «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή περαιτέρω με το αρ. 9 παρ. 2 ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 παρ. 1 & 2 ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να

παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του ν. 4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014: « Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1, 2 και 3 ν.4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

θ)....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.
.....»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν με τις υπ' αριθ. πρωτ.2015,2015 και2015 προσκλήσεις, ορθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, καταλογίσθηκε η σχετική παράβαση και επιβλήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....β)..... 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»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή,

χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 2238/1994: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 50 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώως.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθαρές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται: α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις. β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία. γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου. Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθερίων επαγγελμάτων.

5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθαρές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την

εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

6. Ειδικά, για τις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών από τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους και την ενέργεια πραγματογνωμοσύνης σχετικής με αυτά τα έργα, ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος τους γίνεται με εφαρμογή του συντελεστή, ο οποίος υπολογίζεται: α) Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για την εκπόνηση σχεδίων ή μελετών και επίβλεψη έργων του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφελείας και των κοινωφελών ή θρησκευτικών ιδρυμάτων. β) Στο ποσό της συμβατικής αμοιβής, για τις υπόλοιπες περιπτώσεις.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1038/2011 απόφαση ΣτΕ: Η παράλειψη της μη προσκόμισης και της μη επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, εξομοιώνεται προς την περίπτωση της μη τηρήσεως λογιστικών βιβλίων. Ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως. Κατά συνέπεια, σε αυτή την περίπτωση τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίζονται εξωλογιστικώς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 18 του ν. 3758/2009:

«1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α'). β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 ΕΥΡΩ) και άνω. γ. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρούνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ (1.000 ΕΥΡΩ) για ετήσιο συνολικό ατομικό εισόδημα από εξήντα χιλιάδες ένα ευρώ (60.001 ΕΥΡΩ) έως ογδόντα χιλιάδες ευρώ (80.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των δύο χιλιάδων ευρώ (2.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από ογδόντα χιλιάδες ένα ευρώ (80.001 ΕΥΡΩ) έως εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα ευρώ (100.001 ΕΥΡΩ) έως εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 ΕΥΡΩ) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από τριακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (300.001 ΕΥΡΩ) έως πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (500.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (500.001 ΕΥΡΩ) έως εφτακόσιες χιλιάδες ευρώ (700.000 ΕΥΡΩ), στο ποσό των είκοσι χιλιάδων ευρώ (20.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα από εφτακόσιες χιλιάδες ένα ευρώ (700.001 ΕΥΡΩ) έως εννιακόσιες χιλιάδες ευρώ (900.000 ΕΥΡΩ) και στο ποσό των είκοσι πέντε χιλιάδων ευρώ (25.000 ΕΥΡΩ) για εισόδημα άνω των εννιακοσίων χιλιάδων ένα ευρώ (900.001 ΕΥΡΩ).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 5 του ν. 3833/2010: «1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α). 2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) και άνω.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 29 του ν. 3986/2011: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της περίπτωσης θ' της παραγράφου 5 του άρθρου 6, της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. 3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής: α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού. β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό

(2%) επί ολόκληρου του ποσού. γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού. δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού. ε) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειαρχών, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3833/2010 (Α'40), η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις τρεις προσκλήσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους. Ως εκ τούτου, κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ορθώς ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικώς, στην επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και στον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών και εκροών, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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 απέφευγε 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 απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997: «2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης..»

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 σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστούν πράξεις, αλλά αποτελούν την έγγραφη αιτιολόγηση και το νόμιμο έρεισμα για την

ακόλουθη έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου. Κατά συνέπεια, δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθούν .

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

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στις από2016 εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

1. Οικονομικό έτος 2003 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	163.100,66 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	195.720,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	358.821,45 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	101.535,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	121.842,15 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	223.377,28 €

2. Οικονομικό έτος 2004 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	390.530,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	468.636,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	859.167,47 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	236.080,48 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	283.296,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	519.377,05 €

3. Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	181.983,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	218.380,41 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	400.364,09 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	124.038,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	148.846,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	272.885,42 €

4. Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	186.113,48 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	223.336,17 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	409.449,65 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	134.162,94 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	160.995,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	295.158,46 €

5. Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	173.961,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	208.753,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	382.714,68 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	124.747,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	149.696,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	274.444,23 €

6. Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	147.328,39 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	176.794,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	324.122,45 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	107.229,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	128.674,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	235.903,97 €

Γ. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3758/2009

Εισφορά	10.000,00 €
Πρόσθετη εισφορά 120%	12.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.000,00 €

7. Οικονομικό έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	60.080,31 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	72.096,37 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132.176,68 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	47.462,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	56.954,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	104.416,44 €

8. Οικονομικό έτος 2010 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	42.887,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	51.465,07 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	94.352,63 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	36.397,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	43.677,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	80.074,74 €

Γ. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3833/2010

Εισφορά	1.310,31 €
Πρόσθετη εισφορά 120%	1.572,37 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.882,68 €

9. Οικονομικό έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010)

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	87.088,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	104.506,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	191.595,42 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	74.192,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 120%	89.030,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	163.223,34 €

Γ. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν. 3986/2011

Εισφορά	8.825,67 €
Πρόσθετη εισφορά 120%	10.590,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.416,47 €

10. Οικονομικό έτος 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	20.475,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 84%	17.199,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	37.674,31 €

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	6.884,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	8.261,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.146,84 €

11. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013: 2.500,00 €

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 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).