



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30.09.2020

Αριθμός απόφασης: 1941

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο ανδρικών πουκαμισών, πιτζαμών, μπλουζών, εσωρούχων και παρόμοιων ειδών, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών: i)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2000-31.12.2000, ii)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2001-31.12.2001 και γ)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2003-30.04.2003 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i) Τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2000-31.12.2000, ii) τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2001-31.12.2001 και iii) τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2003-30.04.2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου
6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας
7. Την από 3.01.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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:

α) Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 1.01.2000-31.12.2000 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 106.180,25 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 107.348,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 213.528,48 ευρώ.

β) Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 1.01.2001-31.12.2001 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 60.890,86 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 61.560,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 122.451,52 ευρώ.

γ) Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, φορολογικής περιόδου 1.01.2003-30.04.2003 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 204.105,47 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 206.350,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 410.456,11 ευρώ.

Οι ως άνω προβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 26.11.2019 Έκθεσης Φ.Π.Α. ν.2859/2000 – επανάληψης διαδικασίας συνεπεία της με αριθ./2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 19^ο Τριμελές), των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./18.04.2019 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας σε βάρος του

προσφεύγοντος για την επιχείρηση που διατηρούσε με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ανδρικών πουκαμίσων, πιτζαμών, μπλουζών, εσωρούχων και παρόμοιων ειδών. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε σε συμμόρφωσή της με την α/α/2018 δικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας, βάσει της οποίας αποδίδεται νομική πλημμέλεια ως προς την έκδοση των με αριθ. /5.04.2016, /5.04.2016 και /5.04.2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών. Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατά πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους και ειδικότερα η φορολογική αρχή προκειμένου να προσδιορίσει τον οφειλόμενο φόρο προστιθεμένης αξίας δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2000, 2001 και 2003, αλλά αρκέστηκε να παραπέμψει στην από 7.05.2010 προηγούμενη έκθεση ελέγχου με την οποία ομοίως δεν είχε προβεί σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. παρά μόνο είχε λάβει το ύψος τους με βάση τα πορίσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Σύντομο ιστορικό

Βάσει της με αριθ. /29.03.2006 εντολής ελέγχου εντολής τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002 και 2003 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σημειώνεται ότι αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο με την αριθ. πρωτ. /16.06.2006 πρόσκληση περί προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, αυτά δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Μετά από διαδοχική αλληλογραφία μεταξύ της φορολογικής αρχής και του προσφεύγοντος ο οποίος υποστήριζε ότι η πρόσκληση για έλεγχο δεν ήταν νόμιμη λόγω του ότι είχε ελεγχθεί για τις χρήσεις έως και 2001 από το 2^ο Τ.Ε.Κ. και την αμφισβήτηση του γεγονότος αυτού από τη φορολογική αρχή η οποία υποστήριζε ότι από το αρχείο της προέκυπτε ότι ο επικαλούμενος έλεγχος αφορούσε μέχρι το έτος 1999. Η Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης Αθηνών με το αριθ. /16.02.2007 έγγραφό της απάντησε ότι ορθά εκδόθηκε η με αριθ. /29.03.2006 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Αθηνών. Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης για τις χρήσεις 2000-2001 που τηρούσε βιβλία Γ΄ κατηγορίας, για τις χρήσεις 2002-2003 προσκομίστηκε το βιβλίο εσόδων – εξόδων όμως δεν προσκόμισε τα στοιχεία εσόδων, δαπανών, αγορών για τη χρήση 2002, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα αριθμητικά δεδομένα όπως αυτά προέκυπταν από τις υποβληθείσες δηλώσεις της. Η Φορολογική Αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ως ανακριβή και χρησιμοποίησε για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης, όπως αυτά είχαν εξωλογιστικά προσδιορισθεί στην φορολογία εισοδήματος, περαιτέρω δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισρών (αγορών – δαπανών), όπως αυτός απεικονιζόταν στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. λόγω μη προσκόμισης των σχετικών στοιχείων, όσον δε αφορά τις φορολογητέες εκροές ο έλεγχος θεώρησε ότι ανέρχονταν στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων που είχαν προσδιοριστεί εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπεία του ελέγχου και κατόπιν σύνταξης της από 31.07.2007 έκθεσης ελέγχου του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Αθηνών,, εκδόθηκαν, όσον αφορά το Φ.Π.Α.,

οι εξής πράξεις: α) η με αριθ./2007 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2000-31.12.2000, με συνολικό ποσό για καταβολή 424.720,97 ευρώ, β) η με αριθ./2007 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2001-31.12.2001, με συνολικό ποσό για καταβολή 241.736,69 ευρώ και γ) η με αριθ./2007 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2003-31.12.2003, με συνολικό ποσό 654.158,03 ευρώ. Κατά των πράξεων αυτών ο ελεγχόμενος κατέθεσε τις από 29.10.2007 δικαστικές προσφυγές επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθ./2009,/2009 και/2009 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Τριμελές) σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι εν λόγω πράξεις λόγω παράβασης του δικαιώματος του προσφεύγοντος της προηγούμενης ακρόασής του πριν την έκδοση των πράξεων από την αρμόδια φορολογική αρχή καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία της ακρόασης.

Σε εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων με τις οποίες ακυρώθηκαν οι αρχικές πράξεις, έγινε επανάληψη διαδικασίας με την έκδοση της αριθ./17.12.2009 εντολής του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών. Στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την από 27.04.2010 κλήση σε ακρόαση όπου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος εξέθεσε τις απόψεις του με το αριθ. πρωτ./6.05.2010 έγγραφό του, ωστόσο οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί. Ο έλεγχος υιοθέτησε κατά ακριβές περιεχόμενο τα όσα αναγράφονταν στην αρχικώς συνταχθείσα από 31.07.2007 έκθεση ελέγχου, ενώ πρόσθεσε τα όσα διαδραματίστηκαν κατά την επανάληψη της διαδικασίας και κατόπιν σύνταξης της από 7.05.2010 έκθεσης ελέγχου εξέδωσε τις εξής πράξεις: α) τη με αριθ./2010 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2000-31.12.2000, με συνολικό ποσό για καταβολή 424.720,97 ευρώ, β) τη με αριθ./2010 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2001-31.12.2001, με συνολικό ποσό για καταβολή 243.563,42 ευρώ και γ) τη με αριθ./2010 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2003-31.12.2003, με συνολικό ποσό 816.421,88 ευρώ. Κατά των πράξεων αυτών ο ελεγχόμενος κατέθεσε δικαστικές προσφυγές, το Δικαστήριο παρέπεμψε στην αρμόδια φορολογική αρχή για διοικητική επίλυση της διαφοράς. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την αριθ. 1628/11.06.2014 απόφασή του απέρριψε το αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του προσφεύγοντος που είχε διατυπωθεί με την προσφυγή του, κατόπιν τήρησης της σχετικής διαδικασίας σε εκτέλεση της αριθ./2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Στη συνέχεια εκδόθηκαν οι με αριθ./2015,/2015,/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 19^ο Τριμελές) σύμφωνα με τις οποίες ακυρώθηκαν οι εν λόγω πράξεις λόγω νομικής πλημμέλειας. Ειδικότερα το Δικαστήριο έκρινε ότι η Φορολογική Αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) του προσφεύγοντος, που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. παρά μόνον εξέλαβε το ύψος τους με βάση τα πορίσματα ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, χωρίς καν να αναγράφει ποια ήταν αυτά τα πορίσματα και σε τι ειδικότερα συνίσταντο. Ειδικότερα, όσον αφορά τη χρήση 2003, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία.

Σε εκτέλεση των αριθ./2015,/2015 και/2015 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών

εξέδωσε τη με αριθ./2016 εντολή ελέγχου που αφορά επανάληψη διαδικασίας λόγω νομικής πλημμέλειας συνεπεία των εν λόγω αποφάσεων και κατόπιν συντάχθηκε η από 5.04.2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, Ο έλεγχος εξέδωσε τις εξής πράξεις: α) τη με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2000-31.12.2000, με συνολικό ποσό για καταβολή 233.596,52 ευρώ, β) τη με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2001-31.12.2001, με συνολικό ποσό για καταβολή 133.959,91 ευρώ και γ) τη με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2003-31.12.2003, με συνολικό ποσό 449.032,03 ευρώ. Κατά των ως άνω πράξεων ο προσφεύγων άσκησε την με αριθ./7.06.2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από την υπηρεσία μας δια της άπρακτης παρόδου της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας για την έκδοση απόφασης. Κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης άσκησε την από 5.12.2016 και με αριθ. καταχ./5.12.2016 δικαστική προσφυγή. Ο προσφεύγων με την εν λόγω προσφυγή επεδίωκε την ακύρωση των ως άνω πράξεων ισχυριζόμενος ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α., παρά μόνο εξέλαβε το ύψος τους με βάση τα πορίσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, ειδικότερα δεν συνέταξε νέα αυτοτελή έκθεση ελέγχου αλλά αρκέστηκε να επισυνάψει σε αυτήν την προηγούμενη έκθεση που είχε συντάξει πριν την έκδοση των αριθ.,,/2010 πράξεων καταλογισμού, οι οποίες ακυρώθηκαν από το Δικαστήριο για τον ίδιο λόγο. Το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 19^ο Τριμελές) με την έκδοση της αριθ./2018 απόφασής του δέχθηκε τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος και ακύρωσε τις αριθ./2016,/2016 και/2016 πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών αφού τις έκρινε νομικώς πλημμελείς. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την σκέψη 6 της ως άνω απόφασης, η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) του προσφεύγοντος, που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. παρά μόνον εξέλαβε το ύψος τους με βάση τα πορίσματα ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Σε εκτέλεση της αριθ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών εξέδωσε τη με αριθ./18.04.2019 εντολή ελέγχου που αφορά επανάληψη διαδικασίας λόγω νομικής πλημμέλειας συνεπεία της εν λόγω απόφασης και κατόπιν συντάχθηκε η από 26.11.2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. ν.2859/2000 των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, και Συνεπεία του ελέγχου ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων: α) της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2000-31.12.2000, με συνολικό ποσό για καταβολή 213.528,48 ευρώ, β) της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2001-31.12.2001, με συνολικό ποσό για καταβολή 122.451,52 ευρώ και γ) της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την περίοδο 1.01.2003-30.04.2003, με συνολικό ποσό 410.456,11 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις και επικουρικά μόνο για την χρήση 2000. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων περί επανελέγχου – μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου.
2. Πλημμελής επανελέγχος λόγω περαίωσης του ν.3259/2004.
3. Εσφαλμένος προσδιορισμός Φ.Π.Α. για την χρήση 2003. Εσφαλμένος προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του για τις ένδικες χρήσεις για τη διαδικασία του εξωλογιστικού προσδιορισμού.
4. Η φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης κύρωσης κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας.

Στις 11.03.2020 ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό του υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι ο υπό κρίση έλεγχος έχει λάβει χώρα προ της 1.01.2014 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων περί επανελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.): «1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την επιβολή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζονται τα εξής:

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος

της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περ. γ' του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ..

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε συμμόρφωση με την αριθ./2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών – Τμήμα 19ο Τριμελές, η οποία έκρινε ότι οι με αριθ., και/5.4.2016 πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών είναι νομικά πλημμελείς, καθώς η φορολογική αρχή δεν προέβη σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις σε επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο διατακτικό της ως άνω δικαστικής απόφασης και δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πλημμελούς επανελέγχου λόγω περαίωσης του ν.3259/2004

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.3259/2004 «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπροθέσμων χρεών και άλλες διατάξεις» (Α' 149), καθορίστηκε προαιρετικός, ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την περαίωσή τους (άρθρο 1). Στη ρύθμιση υπήχθησαν οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2002 (άρθρο 3 εδάφιο α', ως τούτο ίσχυε πριν την αντικατάστασή του από το άρθρο 28 παρ. 1γ' του ν.3697/2008, Α' 194). Η διαδικασία της περαίωσης προβλέπεται από το άρθρο 9 του ίδιου νόμου (όπως τούτο ίσχυε πριν το ν.3697/2008), στο οποίο ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συντάσσει Απογραφικό Δελτίο και με βάση αυτό εκδίδεται εις διπλούν Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα (παρ. 1), αντίτυπο του οποίου αποστέλλεται ταχυδρομικώς στον επιτηδευματία και το άλλο παραμένει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (παρ. 3), δύναται όμως να συντάσσεται και από την ίδια την επιχείρηση, σε περίπτωση όμως ανακριβούς μεταφοράς των δεδομένων του Απογραφικού, η υπόθεση θεωρείται ως μη περαιωθείσα (παρ. 9), ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να περαιώσει τις ανέλεγκτες υποθέσεις του συμπληρώνει τις οικείες ενδείξεις και επί του Σημειώματος αυτού συντάσσεται σχετική πράξη, που υπογράφεται από τον ίδιο και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατά την υπογραφή δε της πράξης καταβάλλεται υποχρεωτικώς το 10% του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και τυχόν προστίμου Κ.Β.Σ. Η υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Μηχανογραφημένου Εκκαθαριστικού Σημειώματος, ενώ η προθεσμία

προσέλευσης και υπογραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από χρονικό διάστημα τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω Σημειώματος (παρ. 4), η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς (παρ. 5). Το Μηχανογραφημένο Εκκαθαριστικό Σημείωμα αμέσως μετά τη σύνταξη επ' αυτού της σχετικής πράξης και την υπογραφή της καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο, στο οποίο αναγράφονται ο αύξων αριθμός, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του επιτηδευματία, ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, το επάγγελμα, η διεύθυνσή του, τα περαιούμενα οικονομικά έτη και τα ποσά προ φόρων ανά Κωδικό Αριθμό (παρ.8). Εξάλλου, με την 1071445/4961/ΔΕ-Β/2005 απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων βάσει του ν.3259/2004», Β' 1045/22.7.2005, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 29 του ν.3259/2004, ορίσθηκε ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού έχουν εφαρμογή και σε επιτηδευματίες που κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας υπουργικής απόφασης δεν έχουν αποδεχθεί το Εκκαθαριστικό Σημείωμα του άρθρου 9 του ν.3259/2004, οι οποίοι σε ανατρεπτική προθεσμία 20 ημερών από τη δημοσίευσή της, δύνανται να υπαχθούν στην περαίωση (παρ. 2), ενώ η έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τους Προϊσταμένους των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν.3259/2004, καθώς και η υποβολή των Σημειωμάτων αυτών, λήγει στις 30 Σεπτεμβρίου 2005 (παρ. 4).

Επειδή, σύμφωνα με τις άνω διατάξεις και τις αριθ./2015,/20156 και/2015 Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, το Δικαστήριο αφού έλαβε υπόψη του το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα Εκκαθαριστικό Σημείωμα φέρει ημερομηνία έκδοσης 21.06.2005, δεν φέρει επί του σώματος αυτού και δη κάτω από τη σχετική στήλη «Πράξη Αποδοχής» τις υπογραφές του ιδίου και του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών και σε κάθε περίπτωση, η κατάθεση του ποσού των 8.240 ευρώ από τον προσφεύγοντα, που εκφράζει τη βούλησή του να υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού, έγινε στις 22.10.2007, δηλαδή σε χρόνο πέραν της 30.09.2005, που έληγε η σχετική προθεσμία υπαγωγής των επιτηδευματιών στις διατάξεις του ν.3259/2004, έκρινε δεν έγινε περαίωση των επίμαχων χρήσεων, κατά τις διατάξεις του ν.3259/2004 και αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς που προέβαλλε η Φορολογική Αρχή. Κατόπιν αυτών, ήδη έχει κριθεί από ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003 και εσφαλμένου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του για τις ένδικες χρήσεις με την διαδικασία του εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.):
«3. 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 ΔΟΥ 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, ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2000 και 2001 τηρούσε Γ' κατηγορίας βιβλία τα οποία όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο.

Επειδή, για τις χρήσεις 2002-2003 που τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας προσκομίστηκε το με Α.Π.Θ./2002 βιβλίο Εσόδων - Εξόδων με εγγραφές από τη χρήση 2002 έως και το 2003 οπότε και έκανε διακοπή εργασιών. Ωστόσο δεν προσκόμισε τα στοιχεία εσόδων – δαπανών, αγορών για τη χρήση 2002. Ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α. για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α., ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αυτά. Σε ότι αφορά τη χρήση 2003 προσκομίστηκαν τα παραστατικά των εγγραφών που αναφέρονται στο ανωτέρω βιβλίο Εσόδων – Εξόδων. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν κατέστησαν εφικτές λόγω έλλειψης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης. Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή λόγω της μη επίδειξής τους και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνήθειες λειτουργίας της επιχείρησης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να ελέγξει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τις χρήσεις 2000-2001-2002, για να προσδιορίσει το ύψος της φορολογητέας ύλης υπαγόμενης σε φόρο εισοδήματος και αν αυτή είναι σύμφωνη με εκείνη που προσδιορίζεται από τα τότε τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία και δηλώθηκαν με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, ως αντίστοιχων οικ. ετών και επομένως αξιοποίησε τα αριθμητικά δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων προσδιορίζοντας τα οικ. αποτελέσματα της εξωλογιστικά κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994. Ως προς το ύψος των συνολικών εκροών Φ.Π.Α. τις εντάσσει στο σύνολό τους στον κανονικό συντελεστή φορολόγησης 18% του Φ.Π.Α. καθόσον δεν κατέστη εφικτό από τον έλεγχο να αποφανθεί για την ορθότητα του μειωμένου συντελεστή 13% για πωλήσεις προς τα νησιά του Αιγαίου και τις απαλλασσόμενες εκροές.

Επειδή, το οικ. έτος 2002 και με βάση τα στοιχεία του Ε3, η ατομική επιχείρηση που διατηρούσε ο προσφεύγων παρουσίασε απογραφή έναρξης 400.939.450 δρχ. ή 1.176.638,15 ευρώ, χωρίς όμως το ποσό αυτό να μεταφέρεται ως απογραφή έναρξης στο Ε3 του επόμενου οικ. έτους του 2003 όπως είχε υποχρέωση. Επίσης οι πωλήσεις της από το οικ. έτος 2003 έως και την ημερομηνία διακοπής ανέρχονταν στο ποσό των 48.726,17 ευρώ, ποσό που υπολείπονταν κατά πολύ του ποσού της απογραφής λήξης του οικ. έτους 2002. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών κατέληξε στο συμπέρασμα πως από την απογραφή λήξης της 31.12.2001 ποσού 400.939.450 δρχ. ή 1.176.638,15 ευρώ, έχουν πωληθεί σε κόστος μόνο 42.904,33 ευρώ.

Επειδή, τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ. 4στ και παρ. 7 περ.γ κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994,

τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος υπόκεινται και σε Φ.Π.Α. κατά τις διατάξεις του ν.2859/2000 περί Κώδικα Φ.Π.Α. Επίσης λόγω της μη προσκόμισης στοιχείων, ο έλεγχος δεν δέχθηκε προς έκπτωση το Φ.Π.Α. εισροών (αγορών – δαπανών) όπως αυτός απεικονίζονταν στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. οι οποίες είχαν κατατεθεί από την επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Αθηνών. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 5, 7, 8, 13, 14, 16, 21, 30, 31, 32, 35, 36, 38, 48, 49, 51, 52 και 53 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) και τις διατάξεις των άρθρων 1, 2 του ν.2523/1997, καταλόγισε τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. όπως αναλυτικά υπολογίστηκε στην από 26.11.2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

Επειδή, ουδέν νεότερο στοιχείο προέκυψε κατά τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών από τους προγενέστερους ελέγχους της Δ.Ο.Υ. ΣΤ΄ Αθηνών και της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

Επειδή, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, δυνάμει της με αριθ./18.04.2019 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου Φ.Π.Α., συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./25.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. με συν/νες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τις διαχειριστικές χρήσεις 2000-2003, προκειμένου ο ελεγχόμενος να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Σημειώνεται δε ότι για τον υπολογισμό των προσαυξήσεων ανακρίβειας εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017. Σε απάντηση του ως άνω σημειώματος ο προσφεύγων κατέθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας το με αριθ. πρωτ./20.11.2019 υπόμνημά του στο οποίο πρόβαλε τις αντιρρήσεις του οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο για τους λόγους που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26.11.2019 Έκθεση Φ.Π.Α. ν.2859/2000 - επανάληψη διαδικασίας συνεπεία της με αριθμό/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 19ο τριμελές), των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών,, της, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης

Επειδή με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2014 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 01-01-2018.».

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ. 1003/2018 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ως εξής:

« Με τις διατάξεις της [παρ. 1](#) τροποποιείται η [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01-01-2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του Ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01-01-2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παρ. 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παρ. 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμοστεί από την αρμόδια φορολογική αρχή οι ανωτέρω διατάξεις, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών: i)της με αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2000-31.12.2000, ii)της με αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2001-31.12.2001 και γ)της με αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2003-30.04.2003.

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

1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2000-31.12.2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών (α/α/2019)

Χρεωστικό υπόλοιπο	106.180,25 €
Πρόσθετοι φόροι	107.348,23 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	213.528,48 €

2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2001-31.12.2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών (α/α/2019)

Χρεωστικό υπόλοιπο	60.890,86 €
Πρόσθετοι φόροι	61.560,66 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	122.451,52 €

3. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2003-30.04.2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών (α/α/2019)

Χρεωστικό υπόλοιπο	204.105,47 €
Πρόσθετοι φόροι	206.350,64 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	410.456,11 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.