



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.05.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 812

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά: α) των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, β) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα από

01/01-31/12/2009), γ) των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα και δ) των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, β) τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2009), γ) τις υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα και δ) τις υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 192.367,59 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 197.292,20 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 389.659,79 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας είκοσι πέντε (25) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 486.850,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 161.855,99 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 165.999,51 €, δη σύνολο

φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 327.855,50 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 409.600,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 86.914,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 89.139,24 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 176.053,47 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 45.450,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 4.449,05 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 4.562,94 €, δη σύνολο εισφοράς 9.011,99 €, κατόπιν αύξησης του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα κατά 409.600,00 €, λόγω προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 409.600,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 109.603,46 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 112.409,31 €, δη σύνολο φόρου 222.012,77 €, ενώ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 5.377,00 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 100.547,99 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 103.122,02 €, δη σύνολο φόρου 203.670,01 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 24.214,95 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α

Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 24.834,86 €, δη σύνολο φόρου 49.049,81 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 46.250,75 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $486.850,00 \text{ €} * 19\% = 92.501,50 \text{ €} * 50\% = 46.250,75 \text{ €}$.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 38.912,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $409.600,00 \text{ €} * 19\% = 77.824,00 \text{ €} * 50\% = 38.912,00 \text{ €}$.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 4.772,25 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $45.450,00 \text{ €} * 21\% = 9.544,50 \text{ €} * 50\% = 4.772,25 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994, μερικού ελέγχου έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 (άρθρο 5 Ν. 3833/2010), μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας Ν. 2859/2000 και ελέγχου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 79 Ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων. Τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ είναι κατασχεμένα από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας από τις Μη εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής, δεν ανέκυσαν συμπληρωματικά στοιχεία. Περαιτέρω με την υπ' αριθ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας η οποία έλαβε αριθ. πρωτ. εισερχομένου από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ ενημερώθηκε η φορολογική αρχή για τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία.

- 2) Παραγραφή περαιωμένων ετών 2008, 2009 και 2010, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία εις βάρος του και συνεπώς το δικαίωμα της φορολογικής αρχής έχει παραγραφεί.
- 3) Απώτερος κρίσιμος χρόνος γνώσης από την φορολογική αρχή της λήψης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων η από εγγραφή στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα ελεγκτικών υπηρεσιών ELENXIS για την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων (αρ. πρωτοκόλλου).
- 4) Άκυρη η επίδοση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, οι εκθέσεις επίδοσης δεν έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους καθόσον στις από εκθέσεις επίδοσης λείπει η στρογγυλή υπηρεσιακή σφραγίδα της Ελληνικής Δημοκρατίας η οποία πρέπει να τίθεται σε κάθε έγγραφο που συντάσσεται από δημόσιο υπάλληλο για να μπορεί αυτό να χαρακτηριστεί ως δημόσιο έγγραφο.
- 5) Λανθασμένη συναγωγή γεγονότων και μη αληθείς υποθέσεις των συντακτών της έκθεσης ελέγχου.
- Μετά από έλεγχο από το Σ.Δ.Ο.Ε. την ο προσφεύγων δήλωσε οικειοθελώς ως εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» στις χρήσεις 2007 και 2008 ύψους 578.000,00 €. Κατόπιν όμως η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ χαρακτήρισε ως εικονικές όλες τις συναλλαγές με την ως άνω εταιρία. Η υπ' αριθ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας αποδεικνύει την εικονικότητα συγκεκριμένων συναλλαγών του με την επιχείρηση «.....», βάσει τραπεζικών καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν όχι από τον ίδιο αλλά από τον ή τη σύζυγό του, τις οποίες ο προσφεύγων είχε δηλώσει από το έτος 2011.
- 6) Πραγματικές οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Καλόπιστη η δική του συμπεριφορά.
- Η αλήθεια των συναλλαγών προκύπτει και με βάση την δικαστική διένεξή του με την επιχείρηση «.....» καθόσον τον του 2009 αγόρασε ένα μηχάνημα κοπής το οποίο υπάρχει μέχρι σήμερα στην επιχείρησή του. Το μηχάνημα κοπής του είναι άχρηστο καθόσον κόβει μόνο ξύλο ενώ εκείνος μεταχειρίζεται μόνο μέταλλα. Περί των ανωτέρω διαμαρτυρήθηκε προς την επιχείρηση «.....» και ζήτησε την άμεση αντικατάσταση του μηχανήματος και των παρελκόμενων του. Αντ' αυτού έλαβε την πλήρη αδιαφορία της και την η επιχείρηση «.....» επέδωσε την με αριθ. καταθ. αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία ζητούσε την καταβολή ποσού 416.500,00 € πλέον τόκων για επτά ανεξόφλητα τιμολόγια εκδοθέντα τον του 2009. Η αγωγή της επιχείρησης «.....» έγινε δεκτή και εκδόθηκε η με αριθ. απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης η οποία τον υποχρεώνει να πληρώσει προς την επιχείρηση «.....» το συνολικό ποσό των

416.500,00 € πλέον τόκων και εξόδων. Επ' αυτής έχει ασκήσει έφεση επί της οποίας δεν έχει εκδοθεί ακόμη απόφαση. Είναι παράδοξο αφενός οι συναλλαγές ύψους 416.500,00 € να θεωρούνται πραγματικές με ανεξόφλητο μάλιστα τίμημα και να καλείται να καταβάλει στην επιχείρηση «.....» δήθεν ανεξόφλητο τίμημα 416.500,00 € και αφετέρου οι ίδιες συναλλαγές να θεωρούνται από τη φορολογική αρχή εικονικές και να καλείται να πληρώσει για αυτές πρόστιμα. Πέραν των όσων ρητά αποδέχτηκε ως εικονικές, όλες οι υπόλοιπες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

- 7) Δεν υφίσταται εικονικότητα. Τα βιβλία και στοιχεία του ήταν ακριβή. Οι δαπάνες ήταν πραγματικές και για τον λόγο αυτό δικαιούται την έκπτωση των δαπανών.
- 8) Εσφαλμένο ποσοστό επιβολής προστίμου. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας μόνο η εξόφληση των 22.500,00 € είναι εικονική- ανύπαρκτη διότι τις υπόλοιπες τις είχε δηλώσει οικειοθελώς το έτος 2011. Εάν κριθεί ότι κάποια από τα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εικονικότητά τους ανάγεται αποκλειστικά στον εκδότη των τιμολογίων και ακόμα και αν δεν ληφθεί υπόψη η καλή του πίστη, να του επιβληθεί διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς, Φ.Π.Α., και πρόστιμο Φ.Π.Α. μόνο για το ποσό των 22.500,00 €.
- 9) Λανθασμένα η φορολογική αρχή εφαρμόζει εξωλογιστικό προσδιορισμό. Σε καμία περίπτωση δεν θα έπρεπε για το έτος 2010 να απορρίψει τα βιβλία του και να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.
- 10) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. Η επιβολή στις προσβαλλόμενες πράξεις του προστίμου και των τόκων του άρθρου 72 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 υπερακοντίζει τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του

Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' και παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 ορίζεται ότι: «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. ... 3. δ. Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 3833/2010 ορίζεται ότι: «**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. **3.** Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. **4.** Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α'). ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**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, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε

τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού

φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται: «**1.** Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α.β.γ).....δ).....ε) ... στ. Την τυχόν αποκρυσάλα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσάλα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου. **2.** Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα

στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.»

Επειδή, στην παρ.10 της ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, ο προσφεύγων έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3888/2010 τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 και τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 αποδεχόμενος το με αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας το.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο μετά της από και με αριθ. έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ είναι εκδότης φορολογικών στοιχείων με πλήθος ληπτών, μεταξύ των οποίων και τον προσφεύγοντα κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ. με το οποίο απεστάλη στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, κατά συνέπεια αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 γιατί από την εν λόγω έκθεση προκύπτουν αδιαμφισβήτητα και κατά τρόπο απόλυτα αιτιολογημένο, τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Φ.Π.Α. στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 κατέστη δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008**, τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2009** και τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2010** το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3758/2009, του άρθρου 5 του ν. 3833/2010, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης και απεστάλησαν στην Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με το με αρ. πρωτ. έγγραφο αποστολής (της υπ' αριθ.) υπόθεσης της προαναφερθείσας υπηρεσίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ) με την έκθεση κατάσχεσης. Ωστόσο, η κατάσχεση ως διαδικασία αποτελεί ενέργεια που διασφαλίζει την εγκυρότητα και την αξιοπιστία του κατασχεθέντος υλικού, χωρίς από μόνη της να παρέχει την αδιαμφισβήτητη τεκμηρίωση παραβατικότητας, στοιχείο (η τεκμηρίωση) που είναι απαραίτητο για να θεωρηθεί κάποιο έγγραφο νέο συμπληρωματικό στοιχείο. Η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ως προαναφέρθηκε προκύπτει ρητώς και σαφώς από την με ημερομηνία σύνταξης έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «**1.** Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: **α)** αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή **β)** αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «**1.** Για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση.

2. Η έκθεση, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται στην παρ.3 του άρθρου 44, πρέπει να μνημονεύει:

α) την παραγγελία προς επίδοση,

β) σαφή προσδιορισμό του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά,

γ) την ημέρα και την ώρα της επίδοσης,

δ) το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα με την οποία το παρέλαβε, καθώς και

ε) τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση.

3. Η έκθεση υπογράφεται από το όργανο της επίδοσης, καθώς και από το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο. Σε περίπτωση θυροκόλλησης, η έκθεση υπογράφεται από το όργανο και το μάρτυρα.

Τέτοια υπογραφή δεν απαιτείται στην περίπτωση του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 48 του παρόντος.

4. Το όργανο της επίδοσης οφείλει να σημειώνει, στο έγγραφο, και να βεβαιώνει την ημέρα και την ώρα της παράδοσης ή της θυροκόλλησης. Σε περίπτωση διαφοράς ανάμεσα στην έκθεση και στη σημείωση, επικρατεί η ημέρα και ώρα που μνημονεύονται στην έκθεση.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι η έκθεση επίδοσης απαιτεί τη στρογγυλή υπηρεσιακή σφραγίδα της Ελληνικής Δημοκρατίας προκειμένου να είναι νόμιμη. Πέραν τούτου, από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι η έκθεση επίδοσης συντάσσεται εις διπλούν και αντίγραφο αυτής επιδίδεται στο πρόσωπο που κοινοποιούνται πράξεις, ώστε ως δημόσιο έγγραφο που υποχρεωτικά θα περιέλθει στον κοινοποιούμενο, να φέρει τη στρογγυλή σφραγίδα του Δημοσίου. Το έγγραφο της κοινοποίησης αποτελεί εσωτερικό έγγραφο, που από το περιεχόμενό του προκύπτει και διασφαλίζεται η κοινοποίηση συγκεκριμένων πράξεων και ως εκ τούτου δεν

προβλέπεται/είναι απαραίτητο να φέρει τη στρογγυλή σφραγίδα. Περαιτέρω αποτελεί πάγια νομολογιακή θέση ότι η έλλειψη ή οι πλημμέλειες περί την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων δεν άγουν σε ακυρότητα των τελευταίων, παρά μόνο εμποδίζουν την έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής (βλ. ΣτΕ 4868/2013, 867/2010, 465/2007, 1425/2000, 2579/1998). Και τούτο διότι, όπως επισημαίνεται και από τη θεωρία (βλ. Ευ. Πρεβεδούρου, Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης – άρθρο 19 Κ.Δ.Διαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο, 2015), η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχομένου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο και ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι υφίσταται πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου, αφού τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποδεδειγμένα δεν είναι εικονικά και οι συναλλαγές είναι πραγματικές καθώς και περί καλής πίστης στο πρόσωπό του δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής καθόσον η Υπηρεσία μας με τη με αριθ. απόφασή της απέρριψε τους εν λόγω ισχυρισμούς, που είχαν προβληθεί με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος κατά των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους οριζόταν ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ...

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ...

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχ. 1076242/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 – Παράγραφος 24).

Επειδή, εν προκειμένω, η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 486.850,00 €, 409.600,00 € και 45.450,00 € είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων καθώς αντιπροσωπεύουν ποσοστό 32,91 %, 35,84 % και 5,28 % επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα και συνεπώς τα βιβλία ορθώς κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και

τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ως ίσχυε για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους οριζόταν ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. ...

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών. ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα

αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 περιέχονται 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 άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που

επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του (ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών) διενεργήθηκε ορθώς από τον έλεγχο βάσει των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, ως εξής:

α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 ως ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και την παροχή υπηρεσιών λήφθηκαν υπόψη αυτά των βιβλίων, ήτοι €. Τα καθαρά κέρδη υπολογίστηκαν λογιστικώς σε 515.152,44 €, ως μεγαλύτερα αυτών που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (σελ. 48 και 49 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994),

β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 ως ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων και την παροχή υπηρεσιών λήφθηκαν υπόψη αυτά των βιβλίων, ήτοι €. Τα καθαρά κέρδη υπολογίστηκαν λογιστικώς σε 444.780,73 €, ως μεγαλύτερα αυτών που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (σελ. 52 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994) και

γ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 ως ακαθάριστα έσοδα λήφθηκαν υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα, σε 929.458,14 €, ήτοι προσυζητημένα κατά 68.848,52 € (κατά 8%) σε σχέση με αυτά των βιβλίων (..... €). Τα καθαρά κέρδη υπολογίστηκαν εξωλογιστικώς, σε 235.067,19 € ως μεγαλύτερα αυτών που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (σελ. 57 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Περαιτέρω κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 31 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1029/17.02.2006 από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 οι αξίες των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 486.850,00 € και 409.600,00 € αντίστοιχα (κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων ως προαναφέρθηκε).

Επειδή, στην φορολογία του Φ.Π.Α. και σύμφωνα με την οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ από την φορολογική αρχή προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 για τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών λήφθηκαν υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι αξία 1.597.606,03 € (σελ. 42 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας),

β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 για τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών λήφθηκαν υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι αξία 1.234.283,94 €, με τον συνυπολογισμό της αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (383.871,56 €) και παραδόσεων (50.047,40 €) (σελ. 46 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας) και

γ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 για τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών λήφθηκαν υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ήτοι αξία 929.458,14 €, με τον συνυπολογισμό της αξίας των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (373.302,58 €) και παραδόσεων (87.056,95 €) (σελ. 51 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας).

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/1994 και καθότι δεν υφίσταται στην προκειμένη περίπτωση απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ούτε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προβεί σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 και συμφώνως με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προβεί σε προσαύξηση των φορολογητέων εκροών και ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα βάσει λογιστικού προσδιορισμού	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου (προσαυξημένα κατά 8%)	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης (χωρίς προσαύξηση κατά 8%)
01/01-31/12/2010	 €	929.458,14 €	 €

Διαχειριστική Περίοδος	Καθαρά κέρδη βάσει λογιστικού προσδιορισμού	Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (εξωλογιστικού προσδιορισμού)	Καθαρά κέρδη βάσει απόφασης
01/01-31/12/2010	80.405,80 €	235.067,19 €	217.654,86 € ¹

Διαχειριστική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος	Φορολογητέες εκροές φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φορολογητέες εκροές φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει απόφασης
01/01-31/12/2008	 €	1.597.606,03 €	 €
01/01-31/12/2009	 €	1.568.108,10 € ²	1.476.679,66 € ³
01/01-31/12/2010	 €	1.215.703,77 € ⁴	1.146.855,25 € ⁵

Περαιτέρω αναφορικά με τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών κρίνεται ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στις κρίσιμες περιόδους, μη

¹ 217.654,86 € = 815.409,05 € * 23,40% + 45.200,57 € * 59,40%

² 1.568.108,10 € = 1.234.283,94 € + 383.871,56 € - 50.047,40 €

³ 1.476.679,66 € = 1.142.855,05 € + 383.871,56 € - 50.047,40 €

⁴ 1.215.703,77 € = 929.458,14 € + 373.302,58 € - 87.056,95 €

⁵ 1.146.855,25 € = 860.609,62 € + 373.302,58 € - 87.056,95 €

αναγνωρίζοντας προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συμφώνως προς το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και συνεπακόλουθα το πρόστιμο του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε ορθώς στον 50 % του Φ.Π.Α. που εξέπεσε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται εν μέρει αποδεκτός μόνο για τη φορολογία του Φ.Π.Α., ως προς τις προσδιορισθείσες – εξωλογιστικώς - φορολογητέες εκροές (που δια της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται λογιστικώς) ενώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 γίνεται εν μέρει αποδεκτός στη φορολογία του εισοδήματος ως προς την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων (που δια της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται μεν εξωλογιστικώς χωρίς όμως να προσαυξάνονται) και στη φορολογία του Φ.Π.Α. ως προς τις προσδιορισθείσες – εξωλογιστικώς - φορολογητέες εκροές (που δια της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται συμφώνως προς τα ακαθάριστα έσοδα).

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τον ν. 4509/2017, ορίζεται ότι: «**17.** Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 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 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη 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 το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που

προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων στη φορολογία εισοδήματος, στην έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων και Φ.Π.Α. και ότι παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα την **επικύρωση** α) των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) και 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) αντίστοιχα, β) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2009) και γ) των υπ' αριθ.,

..... και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και την **τροποποίηση** α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) και β) των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008)

Διαφορά φόρου	192.367,59€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	197.292,20€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	389.659,79€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

Διαφορά φόρου	161.855,99€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	165.999,51€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	327.855,50€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)

		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	35.069,08 €	235.180,47 €	217.768,14 €	-17.412,33 €
	Της συζύγου	3.847,26 €	3.847,26 €	3.847,26 €	0,00 €
Χρεωστικό ποσό		2.326,12 €	89.240,35 €	81.404,80 €	-7.835,55 €
Προκαταβολή φόρου		2.529,06 €	2.529,06 €	2.529,06 €	0,00 €
Μείωση INTERNET		72,83 €	72,83 €	72,83 €	0,00 €

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)		89.139,24 €	81.103,10 €	-8.036,14 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.782,35 €	180.835,82 €	164.964,13 €	-15.871,69 €

**Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός έκτακτης εισφοράς φυσικών
προσώπων ν. 3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (εισοδήματα από 01/01-31/12/2009)**

Διαφορά εισφοράς	4.449,05€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	4.562,94€
Σύνολο εισφοράς	9.011,99€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής
περιόδου 01/01-31/12/2008**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	€	1.597.606,03€	€	-118.341,19€
Αξία φορολογητέων εισροών	1.668.287,49€	1.181.437,49€	1.181.437,49€	0,00€
Φόρος εκροών	212.347,74€	234.827,49€	212.347,74€	-22.479,75€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	217.724,74€	125.224,03€	125.224,03€	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	5.377,00€			0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		109.603,46€	87.123,71€	-22.479,75€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)		112.409,31€	89.354,08 €	-23.055,23€
Σύνολο φόρου για καταβολή		222.012,77€	176.477,79 €	-45.534,98€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.377,00€			

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	1.476.679,66 €	1.568.108,10 €	1.476.679,66 €	-91.428,44 €
Αξία φορολογητέων εισροών	1.254.313,16 €	844.713,16 €	844.713,16 €	0,00 €
Φόρος εκροών	280.171,40 €	297.518,11 €	280.171,40 €	-17.346,71 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	280.171,40 €	196.970,12 €	196.970,12 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		100.547,99 €	83.201,28 €	-17.346,71 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)		103.122,02 €	85.331,23 €	-17.790,79 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		203.670,01 €	168.532,51 €	-35.137,50 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	1.146.855,25 €	1.215.703,77 €	1.146.855,25 €	-68.848,52 €
Αξία φορολογητέων εισροών	702.831,58 €	657.381,58 €	657.381,58 €	0,00 €
Φόρος εκροών	244.270,35 €	259.040,60 €	244.270,35 €	-14.770,25 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	244.270,35 €	234.825,65 €	234.825,65 €	0,00 €
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		24.214,95 €	9.444,70 €	-14.770,25 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)		24.834,86 €	9.686,48 €	-15.148,37 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		49.049,81 €	19.131,18 €	-29.918,62 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	46.250,75€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	38.912,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο	4.772,25€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.