



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 09-11-2018

Αριθμός απόφασης: 4617

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 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)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-06-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της με αρ. /21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2011, β) της με αρ. /21-5-2018 Πράξης Επιβολής

Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, γ) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, δ) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, ε) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, στ) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2011, ζ) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, η) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, και θ) της με αρ./21-5-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2011,

β) τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014,

γ) τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010,

δ) τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011,

ε) τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014,

στ) την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2011,

ζ) την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012,

η) την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, και

θ) τη με αρ./21-5-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/ 13-06-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **721,54€ (=2.886,18€ x 25%)** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13α,14,15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

β) Με τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2500€** επειδή διαπιστώθηκε ότι δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, ήτοι δεν τήρησε απλογραφικά/διπλογραφικά βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

γ) Με τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του ν. 2238/1994 και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

δ) Με τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του ν. 2238/1994 και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

ε) Με τη με αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση εισοδήματος για το εν λόγω έτος.

στ) Με την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2011, δεν καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος.

ζ) Με την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012, δεν καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος.

η) Με την από 21/5/2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014, δεν καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος.

θ) Με την υπ' αρ./21-5-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 663,82€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 578,45€, ήτοι συνολικά 1,242,27€.

Τα ως άνω ποσά φόρων και προστίμων καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 21-05-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της από 21-

05-2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και της από 21-05-2018 Έκθεσης Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων.

Πιο συγκεκριμένα, κατόπιν της με αριθ. Α.Β.Μ.: Ε.Ο.Ε Σ.Σ./18-10-2013 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών (ICIS 4654/13 και Π.Δ 4477/13) με την οποία ζητήθηκε η εξακρίβωση τέλεσης φορολογικών παραβάσεων για την από την Ειδική Γραμματεία Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος εκδόθηκε στις 12-11-2013 η υπ' αριθ. Γενική Εντολή Ελέγχου για προκαταρκτική εξέταση.

Συνεπεία της ανωτέρω εκδοθήκαν οι εξής Ειδικές Εντολές: α) Η υπ' αριθ./14-05-2014 για έλεγχο πόθεν έσχες και άνοιγμα λογαριασμών για την ανωτέρω ελεγχόμενη, και β) η υπ' αριθ./05-06-2015 κατόπιν της με αριθμό/2015 Πρόσκλησης.

Μετά από επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων διαπιστώθηκαν κινήσεις σε τέσσερις (4) λογαριασμούς που τηρούνται στα πιστωτικά ιδρύματα της και της

Από επεξεργασία των ανωτέρω λογαριασμών προέκυψαν παραβάσεις του ΚΒΣ ή και του Ν. 4093/2012 οπότε και εκδόθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε το υπ' αριθ. καθώς και η υπ' αριθ. Κλήση προς ακρόαση. Επίσης διαπιστώθηκαν Εισοδηματικές Διαφορές για τις οποίες και εκδόθηκε το υπ' αριθ. καθώς και η υπ' αριθ. Κλήση προς ακρόαση. Επίσης για τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων. Για την υλοποίηση της εκδόθηκε η υπ' αριθ./5-6-2015 εντολή ελέγχου.

Εν συνεχεία και σύμφωνα με το Ν. 4336/2015 (υποπαράγραφος Δ7) διαβιβάστηκε ο φάκελος στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προκειμένου να ολοκληρωθεί ο έλεγχος και εκδόθηκε η εντολή ελέγχου με αριθ./08.06.2017 σε αντικατάσταση της εντολής με αριθ./09-12-2016 για τη διενέργεια Μερικού Ελέγχου Γραφείου οικονομικών ετών 2009 έως 2015 (χρήσεων 2008 - 2014).

Να σημειωθεί ότι ο έλεγχος απέστειλε στη δηλωθείσα οικία της προσφεύγουσας την υπ' αριθ. πρωτ./20-2-2017 ειδική πρόσκληση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, προκειμένου να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ως άνω νόμου, υποβάλλοντας τις σχετικές δηλώσεις της παρ. 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή ελέγχου, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτόν.

Στις 15-06-2017 η ελεγχόμενη, ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση προσκόμισε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ την υπ' αριθ. πρωτ./15-06-2017 γνωστοποίηση με τη οποία παρείχε έγγραφες διευκρινήσεις σχετικά με φορολογικές της ενέργειες.

Τέλος, στις 30-5-2017 η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την 1-5-2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις πλην α) της με αρ./21-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 που αφορά το φορολογικό έτος 2014 και β) του φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, είναι νομικά πλημμελείς λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων και την επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων.

Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι για την διαχειριστική περίοδο 2011, το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31/12/2017 για να επιβάλει πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ Π.Δ. 186/92, για να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και να επιβάλει πρόστιμα στη φορολογία αυτή και να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ. Για δε τη διαχειριστική περίοδο 2010 το Δικαίωμα του Δημοσίου για να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και να επιβάλει πρόστιμα στη φορολογία αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2016. Για τους ως άνω ισχυρισμούς της επικαλείται το άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/97, το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/1994 και το άρθρο 57 του Ν.2859/2000, γιατί, όπως ισχυρίζεται, οι πράξεις έχουν κοινοποιηθεί μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

- 2) Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες τάχα λόγω απουσίας της ημερομηνίας έκδοσης αυτών.
- 3) Απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία από την υπ' αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν.4337/2015 του φορολογικού έτους 2011, ήτοι:
 - η ημερομηνία διάπραξης μιας εκάστης παράβασης,
 - η αξία μιας εκάστης συναλλαγής,
 - το είδος της συναλλαγής,

- το αντισυμβαλλόμενο πρόσωπο σε καθεμία συναλλαγή καθώς και η ιδιότητα του προσώπου αυτού,
 - το επιβαλλόμενο σε κάθε περίπτωση αυτοτελές πρόστιμο για καθεμία περίπτωση, αντί του ενιαίου επιβληθέντος προστίμου.
- 4) Κακώς της επιβλήθηκε το πρόστιμο των 2.500 € με την υπ' αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54Ν.4174/2013 καθώς δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων για το φορολογικό έτος 2014.
- 5) Οι υπ' αρ./21-5-2018 και/21-5-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ.4 Ν.2523/1997 και η υπ' αρ./21-5-2018 (εκ παραδρομής στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ως υπ' αριθ.) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.54 Ν.4174/2013 δε συνοδεύονται από ειδικές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του αρ.4 Ν.2523/97 και αρ.54 Ν.4174/2013 από τις οποίες να προκύπτει ειδικώς σε τι συνίσταται η ανακρίβεια των δηλώσεων αυτών.
- 6) Οι Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2014 είναι ανεπίδεκτες εκτίμησης του περιεχομένου τους, διότι δεν της έχει κοινοποιηθεί η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
- 7) Υπάρχει ασυμφωνία αποτελεσμάτων μεταξύ ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής και ελέγχου της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών. Οι εκδοθείσες πράξεις είναι κατ' ουσίαν πλημμελείς και ακυρωτέες, διότι α) δε δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η προσαύξηση αυτή προέρχεται αποκλειστικά από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας, και β) η φορολογική αρχή ουδέποτε απέδειξε τις παραβάσεις περί μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών ούτε και την υποχρέωση τήρησης βιβλίων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2014 για την παρακολούθηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ως προς τον 1ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Ως προς το Εισόδημα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις **άρθρου 9§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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, όπως ορίζεται στο **άρθρο 84 του Ν. 2238/1994** (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου **παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας**.

.....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι κρινόμενες χρήσεις παραγράφονταν κατ' αρχήν στην πενταετία. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω η χρήση 2010 παραγραφόταν στις 31-12-2016 και η χρήση 2011 στις 31-12-2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην υπ' αριθ. / 20-02-2017 ειδική πρόσκληση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ την υπ' αριθ. / 15-06-2017 γνωστοποίηση με την οποία παρείχε έγγραφες διευκρινίσεις σχετικά με τις φορολογικές της ενέργειες και στην οποία χαρακτηριστικά ανέφερε τα ακόλουθα: «...Περαιτέρω και επειδή από το έτος 2008 ασκούσαμε το επάγγελμα του ψυχοθεραπευτή, υποβάλλαμε στις 30-05-2017 εκπρόθεσμη δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την 01-05-2008...».

Ως προς το οικονομικό έτος 2011

Επειδή, επιπλέον, τον Μάιο του έτους 2017, μετά την παρέλευση της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής (31-12-2016), η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009-2013 και το φορολογικό έτος 2014 (έντυπα Ε1 & Ε3) δυνάμει του ν. 4446/2016. Όσον αφορά τα οικονομικά έτη 2009-2013 η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις Ε3 για πρώτη φορά δηλώνοντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω της εκπρόθεσμης δήλωσης έναρξης εργασιών όπως πιο πάνω αναφέραμε. Επίσης, για τα εν λόγω έτη υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες αποτελούν αρχικές δηλώσεις καθώς μέχρι εκείνο το σημείο η προσφεύγουσα δήλωνε έναρξη εργασιών το έτος 2013.

Επειδή, ως προς το οικονομικό έτος 2011, σύμφωνα με τα ως άνω, συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, για τις πράξεις που αφορούν το οικονομικό έτος 2011 ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμος και ουσία αβάσιμος, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/2014 και παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας, ήτοι την 31-12-2021 για τη χρήση 2010.

Ως προς το οικονομικό έτος 2012

Επειδή, σύμφωνα με την **υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.** αναφέρονται στη σκέψη 14 τα ακόλουθα:

«Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, ΣτΕ 1378/2006, ΣτΕ 2950/2005, ΣτΕ 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160-161, Γεωργιάδη-Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σεδ 481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ.'β' Α.Κ. ότι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται....»

Συνεπώς, η προσφεύγουσα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 τον Μάιο του 2017, παραιτήθηκε από την υπέρ της θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου. Ως εκ τούτου, η υποβολή της ως άνω δήλωσης επιφέρει όλες τις εκ του νόμου απορρέουσες συνέπειες. Συνεπώς ο πρώτος ισχυρισμός της

προσφεύγουσας, για τις πράξεις που αφορούν το οικονομικό έτος 2012 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη Φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 57 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 τα οριζόμενα στο **άρθρο 57§3 του Ν. 2859/2000:**

«3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, οι περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2008-2014, οι οποίες υποβλήθηκαν στις 30-05-2017 δυνάμει του ν. 4446/2016 επέχουν θέση αρχικής δήλωσης και αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δεν ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2010 και 2011 εκπρόθεσμα την 30-05-2017. Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, παρατείνεται μέχρι τις

Ως προς το 2ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 2282/2014 με θέμα «Οι συνέπειες της έλλειψης ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης για το «κύρος» αυτής. Δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών» διευκρινίζεται ότι:

«6. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευόμενων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναι μεν η διοικητική πράξη, όπως το επίδικο φύλλο ελέγχου, πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996), αλλά η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και καταρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996, 1262/1991, 2513/1986, 2956/1964), δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες (πρβλ. Conseil d'Etat 4.6.1954, Sieur Vingtaine, Rec. Lebon 1954, σελ. 342-343)».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου φέρουν ημερομηνία έκδοσης την 21/5/2018, η οποία αναγράφεται πάνω από το μέρος που έχει υπογράψει ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει ακριβής ημερομηνία έκδοσης και ουδεμία αμφιβολία γεννάται για την ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, συνεπώς ο δεύτερος λόγος που προβάλλεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στην υπ' αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2011, ποσού 721,54€, επισυνάπτεται και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της προσβαλλομένης..

Επειδή, εκ παραδρομής δεν αναγράφεται η ημερομηνία έκθεσης ελέγχου του αρμόδιου εφοριακού υπαλλήλου, ωστόσο η εν λόγω έκθεση επιδόθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με την προσβαλλόμενη στις 21-5-2018.

Επειδή, στην από 21/5/2018 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων υπάρχει αναλυτική περιγραφή των παραβάσεων και πλήρης αιτιολογία του ως άνω προστίμου. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι :

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

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

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

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

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

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1018/4-2-2013** με θέμα «Κοινοποίηση και παροχή διευκρινίσεων επί των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α'17) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» διευκρινίζεται ότι:

«Με την πιο πάνω διάταξη τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν.4093/2012), αναφορικά με την απαλλαγή των υπόχρεων του Κ.Φ.Α.Σ. από την τήρηση βιβλίων. Επί των νέων διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του κώδικα αυτού, όπως ισχύουν μετά από την νέα κοινοποιούμενη διάταξη, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Α. Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων

Από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων λιανικής απαλλάσσεται το φυσικό πρόσωπο υπόχρεο εφαρμογής του Κ.Φ.Α.Σ., το οποίο κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συνολικά ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μέχρι πέντε (5.000) χιλιάδες ευρώ.

Εξαιρούνται της εν λόγω απαλλαγής και τηρούν τουλάχιστον απλογραφικά βιβλία, τα πιο κάτω πρόσωπα ακόμη και εάν τα έσοδά τους είναι μέχρι 5.000 ευρώ.

α) ο ασκών ελεύθεριο επάγγελμα,

β)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 §1η του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι :

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 §2ε του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι :

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

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

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

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

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./ 15-06-2017 έγγραφη δήλωσή της η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 30-05-2017 εκπρόθεσμη δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την 01-05-2008 και, συνεπώς, όφειλε να τηρήσει όλες τις φορολογικές της υποχρεώσεις, όπως αυτές απορρέουν από τους φορολογικούς νόμους για κάθε διαχειριστική χρήση.

Επειδή, με την υπ' αρ./21-5-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500€ για μη τήρηση βιβλίων για το φορολογικό έτος 2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η προσφεύγουσα ως ασκούσα ελεύθεριο επάγγελμα, όφειλε να τηρεί βιβλία και να εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, και ορθώς της επιβλήθηκε το εν λόγω πρόστιμο. Επομένως ο τέταρτος λόγος που επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δε μπορεί να γίνει δεκτός.

Ως προς τον 5ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ.α' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **Ειδικό μέρος Κεφάλαιο VII παρ.3 της ΠΟΛ 1009/2017** με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» διευκρινίζεται ότι:

««3. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Α` 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997. 4.Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Α` 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 προσαρμόζονται αναλόγως. Ευνόητο είναι ότι για την φορολογητέα ύλη που δεν αποκαθίσταται με τις ανωτέρω δηλώσεις, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.».

Επειδή, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ανακρίβεια των δηλώσεων οικονομικών ετών 2011 και 2012 ως προς τα δηλωθέντα εισοδήματα βάσει των οποίων δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 Ν.2523/1997 και του άρθρου 54 άρθρου 54 παρ.2 περ.α' του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ, σχετικά με το φορολογικό έτος 2014 δεν καταργούνται τα πρόστιμα του άρθρου 54 Ν.4174/2013 και ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο των 100 € του άρθρου 54 παρ.2 περ.α' Ν.4174/2013.

Επειδή, στην υπ' αρ. (η οποία προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται ως υπ' αριθ.) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014, επισυνάπτεται και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της προσβαλλομένης, και η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με την προσβαλλόμενη στις 21-5-2018.

Επειδή, στις υπ' αρ./21-5-2018 και/21-5-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ.4 του ν..2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2010 - 31/12/2010 και 01/01/2011 - 31/12/2011 αντίστοιχα, επισυνάπτεται και το με αρ./29-3-2018 σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, στην από 21-05-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την περίοδο από 1-1-2008 έως 31-12-2014 υπάρχει αναλυτική περιγραφή των παραβάσεων και πλήρης αιτιολογία των ως άνω προστίμων. Επομένως, ο πέμπτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα προσβάλλει τις από 21/5/2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2014 αντίστοιχα, με τις οποίες δεν επιβάλλεται φόρος εισοδήματος λόγω μη κοινοποίησης της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος η οποία θα έπρεπε να συνοδεύει τις ως άνω πράξεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη έκθεση επίδοσης της από 21-05-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η τελευταία επιδόθηκε στις 21/5/2018 στο σύζυγο της προσφεύγουσας Συνεπώς, ο έκτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση,

επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, όπως προκύπτει από το με αριθμό Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΕ ΠΔ Αττικής για τη χρήση 2011 διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας η οποία προέρχεται από καταθέσεις που συνιστούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά 14.645,00€ και εισόδημα από άλλες πηγές άγνωστης προέλευσης κατά 12.300,00€, ήτοι συνολική διαφορά ύψους 26.945,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) με την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος με βάσει το ν. 4446/2016 δήλωσε εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα ποσού 8.495,00 και ποσό ύψους 13.500,00€ προερχόμενο από άτυπες δωρεές, ήτοι συνολικό εισόδημα ύψους 21.995,00€ και συνεπώς υπάρχει μία απόκλιση της τάξεως των 4.950,00€ μεταξύ των προσδιορισθέντων εισοδημάτων από τον έλεγχο και των δηλωθέντων εισοδημάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει α) από την 21-05-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου

Φορολογίας Εισοδήματος, β) από την 21-05-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) τη με αριθ./2017 Δήλωση Φόρου Άτυπης Δωρεάς, μετά το κατατεθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οι ελεγκτές δέχτηκαν τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 2.600€, το οποίο κατατέθηκε από τον κοστον τραπεζικό της λογαριασμό, αφορά άτυπη δωρεά του πατέρα της προς την ίδια, λόγω του ότι προερχόταν από επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης από τον κο προς τον πατέρα της. Επομένως, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το εισόδημα που προέρχεται από καταθέσεις που συνιστούν επαγγελματική δραστηριότητα κατά 12.045,00€ (14.645,00€-2.600,00€) και από άλλες πηγές άγνωστης προέλευσης κατά 14.900,00€ (12.300,00€+2600,00€).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος στο τελικό ποσό των 12.045,00€ που προσδιόρισε ως εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα συμπεριέλαβε και το ποσό ύψους 2.900,00€ που προέρχεται από κατάθεση του κου στον τραπεζικό της λογαριασμό και η οποία, σύμφωνα με το υπόμνημα της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών καθώς και με τη με αριθ./2017 Δήλωση Φόρου Άτυπης Δωρεάς, αποτελεί άτυπη δωρεά του πατέρα της προς την ίδια (βλ. σελ. 11 και 18 της Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α.). Στον ακόλουθο πίνακα επιμερίζεται εκ νέου η διαφορά των 4.950,00€ (26.945,00-21.995,00) ως εξής:

Πηγή Προέλευσης	Σ.Δ.Ο.Ε. (2)	Δηλώσεις (1)	Έλεγχος (3)	Δ.Ε.Δ. (4)	Διαφορά (4) - (1)
Καταθέσεις από ελευθέρια επαγγέλματα	14.645,00	8.495,00	12.045,00	9.145,00 (12.045,00 - 2.900,00)	650,00
Καταθέσεις άγνωστης πηγής	12.300,00		1.400,00	4.300,00	4.300,00
Άτυπες δωρεές		13.500,00	13.500,00	13.500,00	
Σύνολο	26.945,00	21.995,00	26.945,00	26.945,00	4.950,00

Επομένως, η διαφορά στα εισοδήματα προέρχεται από ελευθέρια επαγγέλματα κατά 650,00€ και από προσαύξηση περιουσίας κατά 4.300,00€ σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς το Φ.Π.Α.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. δήλωση οικονομικού έτους 2012 δήλωσε φορολογητέες εκροές ύψους 6.906,50€ οι οποίες προέρχονται από καταθέσεις ύψους 8.495,00€.

Επειδή, οι διαφορές που προσδιορίστηκαν μεταξύ καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων από ελευθέρια επαγγέλματα για τη χρήση 2011, σύμφωνα με τα ως άνω, ανέρχονται στο ποσό των 650,00€.

Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι στο ποσό καταθέσεων των 650,00€ συμπεριλαμβάνεται και ο Φ.Π.Α. ο οποίος ανερχόταν στο 23%, η διαφορά των φορολογητέων εκροών μεταξύ δήλωσης και προσδιορισθέντων εισοδημάτων ανέρχεται στο ύψος των 528,46€.

Στον ακόλουθο πίνακα αποτυπώνεται εκ νέου η διαφορά:

	Δηλώσεις (1)	Έλεγχος (2)	Δ.Ε.Δ. (3)	Διαφορά (3) - (1)
Αξία φορολογητέων εκροών	6.906,50	9.792,68	7.434,96	528,46

Ως προς το Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω η διαφορά των φορολογητέων εκροών που προέκυψε ανέρχεται στο ύψος των 528,46€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015** ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά,

ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ'ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α` κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία για τις συναλλαγές της στη χρήση 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11,12,13α,14, 15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015 και του άρθρου 5§α.β και 8§α του ν.2523/1997 , το συνολικό ύψος του πρόστιμου που επιβάλλεται στην προσφεύγουσα για την παράβαση των ως άνω διατάξεων ανέρχεται στο ύψος των 266,67€ (=800,00€ x1/3).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1,2 του ν.4509/2017** ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:
«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.».

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α§2** 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι:

«επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης 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 ΣτΕ».

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη. Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την

παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/ **13-06-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και πιο συγκεκριμένα:

α) Την επικύρωση:

- 1) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014,**
- 2) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010,**
- 3) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011,**
- 4) της με αρ./21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2014,**
- 5) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2011,**
- 6) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012,**
- 7) της από 21/5/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2014**

β) Την τροποποίηση:

- 1) της με αρ./21-5-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.**

- 2) της με αρ./ 21-5-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για το φορολογικό έτος 2011,

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

Ως προς το Εισόδημα

Πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010: 100,00€

Πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011: 100,00€

Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος 01-01-2011 – 31-12-2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	Απόφαση Δ.Ε.Δ. (3)	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (3) - (1)
Αξία φορολογητέων εκροών	6.906,50	9.792,68	7.434,96	528,46
Αξία φορολογητέων εισροών				
Φόρος εκροών	1.588,50	2.252,32	1.710,04	121,54
Υπόλοιπο φόρου εισροών				
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.588,50	2.252,32	1.710,04	121,54
Πρόσθετος φόρος (x 120%)		578,45		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58Α§2 ν. 4174/2013) 50,00%			60,77	60,77
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (59μήνεςx0,73%) 43,07%)			52,35	52,35
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.588,50	2.830,77	1.823,16	234,66

Σημείωση: στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς

φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58§1 περ. γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (59 μήνες*0,73%=43,07%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	145,85 (121,54 *120%)	60,77 (121,54*50%)	52,35 (121,54*43,07%)	113,12	113,12

Ως προς το Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 541η και 2ε του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014: 2.500,00€

Πρόστιμο του άρθρου 54§1α και 2α του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014: 100,00€

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 και 5 του ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2011: 266,67€
(=800,00€ x1/3)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων

Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.