



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/01/2019

Αριθμός απόφασης: 155

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /19-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **24/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **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 τη αριθ. /19-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 51.375,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ύψους 25.687,50 € και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 20.627,06 € , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 97.689,56 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε, δυνάμει της με αριθ. /16-5-2018 σχετικής εντολής ελέγχου κατόπιν διαβίβασης του με αριθμ. πρωτ. /29-5-2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ. /2011 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με την οποία αύξησε τις επαγγελματικές της δαπάνες και κατ'επέκταση μείωσε τα δηλωθέντα με την αρχική δήλωση κέρδη της, πετυχαίνοντας με αυτό τον τρόπο διαγραφή χρέους ύψους 34.281,50 €, βάσει του με αριθμ. /24-8-2011 Α.Φ.Ε.Κ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, παρέλαβε και καταχώρησε την εν λόγω τροποποιητική χωρίς τον απαιτούμενο έλεγχο, ο οποίος και τέθηκε σε αργία λόγω πλαστογραφίας και λόγω επιστροφής χρημάτων και σε άλλες παρόμοιες υποθέσεις όπως προκύπτει από σχετικό έλεγχο της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων. Συνεπώς η ανωτέρω περίπτωση υπάγεται στη ρύθμιση του άρθρου 84 παρ. 4^α, και συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, καθότι πρόκειται για πράξη του φορολογούμενου, η οποία διενεργήθηκε με τη σύμπραξη φορολογικού οργάνου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, σύμφωνα με την αριθμ. 268/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του

Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όσο και με τις αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ, επί της εφαρμογής και ερμηνείας του άρθρου 78 του Συντάγματος, η δυνατότητα δε, εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δε δύναται να επεκταθεί σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

2) Σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της, η δε αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου. Από την από 19/7/2018 έκθεση ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση παρέλαβε και καταχώρησε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, ο οποίος έχει κατηγορηθεί για πλαστογραφίες και τέθηκε μάλιστα σε καθεστώς αργίας λόγω των ανω πράξεων του, πλην όμως, η με αριθμ. /2011 τροποποιητική δήλωση, έχει υποβληθεί εν αγνοία της και από άγνωστο σε αυτήν πρόσωπο, το οποίο φυσικά σε καμία περίπτωση δεν έχει εξουσιοδοτήσει καθ'οιονδήποτε τρόπο.

3) Σε περίπτωση που δεν γίνει δεκτός ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, αποδέχεται να καταβάλει το ποσό του κύριου φόρου ύψους 51.375,00 €, όπως τούτο προκύπτει από την με αριθμ. /19-7-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, πλην όμως, ζητά την ακύρωση και διαγραφή των ποσών ύψους 25.687,50 € και 20.627,06 €, που αντιστοιχούν σε επιβληθέν πρόστιμο άρθρου 58 και σε τόκους του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, αντίστοιχα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) 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.*».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 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 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)».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση διαπιστώθηκε σύμπραξη αρμόδιου φορολογικού οργάνου κατά την παραλαβή και την εκκαθάριση της με αριθμ. /2011 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, χωρίς να διενεργήσει τον απαιτούμενο έλεγχο, ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις της περ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στην με αριθμ. /2018 επικαλούμενη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, σημειώνουμε ότι, παρελκυστικώς προβάλλεται στην συγκεκριμένη περίπτωση, καθότι, με την ως άνω απόφαση κρίθηκε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από την παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 δεκαετή παραγραφή, καθότι οι επίδικες καταλογιστικές πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετούς προθεσμίας, περίπτωση που δε συντρέχει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός της δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης του οικείου έτους.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μεταξύ των οποίων και η από 19/7/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες που παρέχονται από συμβολαιογράφο, κατά τη χρήση 2010, αύξησε τις δαπάνες της με αγορές ύψους 90.500,50 €, οι

οποίες δεν αφορούσαν σε δαπάνες λειτουργίας του γραφείου της, αλλά σε οικογενειακές δαπάνες, όπως αγορές επίπλων, με τόπο αποστολής την κατοικία της, αγορές ενδυμάτων, αγορές διατροφής από Σούπερ Μάρκετ, αποπληρωμές τιμολογίων κοινωνικής ωφέλειας (Δ.Ε.Η., Ο.Τ.Ε., κ.λ.π.) της κατοικίας της. Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, δαπάνες ύψους 29.814,97 €, χωρίς αυτές να καλύπτονται από τα σχετικά παραστατικά. Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για τη χρήση 2010, συνολικές δαπάνες ύψους 120.315,47 €, με το αιτιολογικό ότι δεν αποτελούν επαγγελματικές δαπάνες υπό την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησής της και δεν καλύπτονταν από σχετικά παραστατικά και επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη στο ύψος των 168.928,68 € έναντι των δηλωθέντων ύψους 48.613,21 €, βάσει της αριθμ. /2011 τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή στην από 19/7/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, παρατίθεται κατά ειδικό, σαφή και επαρκή τρόπο, η αιτιολογία (οι λόγοι) επί της οποίας βασίστηκε η προσβαλλόμενη πράξη, καλύπτοντας έτσι την απαίτηση των ισχυουσών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας για ειδική, πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία των εκδιδόμενων από τη φορολογική διοίκηση πράξεων. Συνεπώς δε τίθεται ζήτημα αυθαίρετου (ήτοι, χωρίς ειδική, πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία) καταλογισμού του υπό κρίση φόρου και προστίμου στην προσφεύγουσα και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η με αριθμ. /2011 τροποποιητική δήλωση, έχει υποβληθεί εν αγνοία της και από άγνωστο σε αυτήν πρόσωπο, σημειώνεται ότι αυτός όχι μόνο προβάλλεται καταχρηστικά, υπό την έννοια ότι παρουσιάζεται για πρώτη φορά με το δικόγραφο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ ανάλογο ζήτημα δεν τέθηκε ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής πριν την έκδοση της πράξης, κατά την διατύπωση των απόψεων της στα πλαίσια του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, αλλά πλέον και αναπόδεικτα, καθότι εμφανίζεται ως θύμα απάτης, χωρίς ωστόσο να επικαλείται τυχόν ασκηθείσα αγωγή κατά τρίτου προσώπου σχετικά με την κατάθεση της σχετικής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και σε κάθε περίπτωση, εάν συμβαίνει κάτι τέτοιο, πρόκειται για αστική διαφορά που δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα της υπηρεσίας μας.

Ως προς το τρίτο ισχυρισμό περί διαγραφής προστίμου και τόκων εκπρόθεσμης καταβολής επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1. του άρθρου 53 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 τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. 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 §

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 με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 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 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «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 επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1. του άρθρου 61 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : « Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 «13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρ. 61). Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα

μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Επειδή, εξάλλου με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

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.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ. /2011 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, με την οποία αύξησε τις επαγγελματικές της δαπάνες και κατ'επέκταση μείωσε τα δηλωθέντα με την αρχική δήλωση κέρδη της, με συνέπεια την ανακρίβεια της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά διαγραφή τόκων και προστίμων επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4174/2013, περί ανωτέρας βίας, περίπτωση που δε συντρέχει εν προκειμένω, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί διαγραφής των προστίμων και των τόκων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό /24-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με
ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	51.375,00	51.375,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	25.687,50	25.687,50
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	20.627,06	20.627,06
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	97.689,56	97.689,56

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.