



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/01/2019

Αριθμός απόφασης: 154

**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 Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/07/2010-31/12/2010, 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 Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 15.448,59 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ύψους 7.724,30 € και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 6.202,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 29.375,49 €.

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 Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα μείωσε τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2010, με αγορές και δαπάνες που δεν αφορούσαν στη λειτουργία του γραφείου της και πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της κατοικίας της στη του Δήμου Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι δαπάνες ύψους 90.500,50 €, αφορούσαν σε αγορές επίπλων με τόπο αποστολής την κατοικία της, αγορές ενδυμάτων, αγορές διατροφής από Σούπερ Μάρκετ, και δαπάνες ΔΕΗ, ΟΤΕ κ.λ.π.. Οι επαγγελματικές της δαπάνες περιορίστηκαν στο ποσό των 5.485,33 €, για τη περίοδο (01/01/2010-30/06/2010) πριν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ενώ ποσό ύψους 3.413,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 505,38 €, αφορούσαν στην περίοδο μετά την ένταξή της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (01/07/2010-31/12/2010). 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 επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας, στο ποσό των 3.413,90 €, έναντι των δηλωθέντων ύψους 91.076,92 € και το χρεωστικό ποσό Φ.Π.Α. στο ύψος των 15.448,59 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α και τόκους του άρθρου 53 του ν. 4174/2013. Επίσης, από την από 19/7/2018 έκθεση ελέγχου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι υποβλήθηκε η με αριθ. /2011 τροποποιητική δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, την οποία παρέλαβε και καταχώρησε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δίχως να διενεργήσει τον απαιτούμενο έλεγχο και ο οποίος στην συνέχεια κατηγορήθηκε για πλαστογραφίες και τέθηκε μάλιστα σε καθεστώς αργίας τόσο για την ως

άνω πράξη του όσο και για άλλες παρόμοιες υποθέσεις, όπως προκύπτει από σχετικό έλεγχο της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων.

Συνεπώς η ανωτέρω περίπτωση υπάγεται στη ρύθμιση του άρθρου 57 παρ. 2β του ν. 2859/2000, 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 15.448,59, €, όπως τούτο προκύπτει από την με αριθμ. /19-7-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-31/12/2010, πλην όμως, ζητά την ακύρωση και διαγραφή των ποσών ύψους 7.724,30 € και 6.202,60 €, που αντιστοιχούν σε επιβληθέν πρόστιμο άρθρου 58^Α 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 2 του άρθρου 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),

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)

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση διαπιστώθηκε σύμπραξη αρμόδιου φορολογικού οργάνου, ο οποίος παρέλαβε και εκκαθάρισε τη με αριθμ. 226510/2011 τροποποιητική δήλωση, χωρίς να διενεργήσει τον απαιτούμενο έλεγχο, μετά τον διενεργούμενο έλεγχο της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων, ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, 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 έτος 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 περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**».

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 άρθρ. 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 στην από 19/7/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. 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 εμπεριστατωμένη αιτιολογία των εκδιδόμενων από τη φορολογική διοίκηση πράξεων. Συνεπώς δε τίθεται ζήτημα αυθαίρετου καταλογισμού του υπό κρίση φόρου και προστίμου στην προσφεύγουσα και ως εκ τούτου, ο προσβαλλόμενος 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 δε 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 και σε κάθε περίπτωση, εάν συντρέχει τέτοια κατάσταση, 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 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 με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας 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 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, 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 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010, με την οποία αύξησε τις επαγγελματικές της δαπάνες με συνέπεια να αποδώσει λιγότερο Φ.Π.Α. στο δημόσιο.

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 01/07/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	111.629,46	111.629,46
Αξία φορολογητέων εισροών	3.413,90	3.413,90
Φόρος εκροών	25.674,78	25.674,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.226,19	10.226,19
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	15.448,59	15.448,59
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α ν. 4174/2013	7.724,30	7.724,30
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013	6.202,60	6.202,60
Σύνολο φόρου για καταβολή	29.375,49	29.375,49

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.