



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23.1.18
Αριθμός απόφασης: 822

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25.9.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης επί της οδού, κατά

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2006,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2007,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2008,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2008,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2007,

- Της με αριθμό/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καθώς και τις από 4.7.17 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25.9.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου, πλέον πρόσθετου φόρου, για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008.

Με τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου, πλέον πρόσθετου φόρου, για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008.

Με τη με αρ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.930,00 € (=586,00 € X 15 X 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης 6.158 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 64.550,14 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 5.477,77 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§1 του ΠΔ 186/92.

Με τη με αρ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.930,00 € (=586,00 € X 15 X 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης 28.550 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 330.794,29 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 30.444,93 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§1 του ΠΔ 186/92.

Με τη με αρ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.860,00 € (=586,00 € X 30 X 1/3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω μη έκδοσης 35.469 αποδείξεων λιανικής πώλησης, αξίας μικρότερης των 880,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 464.946,36 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 42.738,29 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§1 του ΠΔ 186/92.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 4.7.17 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ που συντάχθηκε βάσει της με αρ./2016 εντολής επιτόπιου ελέγχου. Αναλυτικότερα, στις 27.7.15, βάσει της με αρ./2015 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων (με αντικείμενο εργασιών της ατομικής του επιχείρησης τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πιτσαρία) εξέδωσε δύο αποδείξεις που δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1220/12, με διαφορετικό αύξοντα αριθμό σε σχέση με αυτόν του νόμιμου εν λειτουργία ΦΗΜ, καθώς ήταν συγχρόνως σε λειτουργία δύο μονάδες Η/Υ με ενσωματωμένη οθόνη αφής στις οποίες βρισκόταν σε εφαρμογή λογισμικό με διακριτικό τίτλο της εταιρείας (ΑΦΜ), από τις οποίες η μία μονάδα ήταν συνδεδεμένη με καλώδιο δικτύου με τον εν λειτουργία ΕΑΦΔΣΣ και εκδίδονταν νόμιμες

μηχανογραφημένες ΑΛΠ με φορολογική σήμανση, ενώ η δεύτερη μονάδα δεν ήταν συνδεδεμένη με καλώδιο δικτύου και παρείχε τη δυνατότητα έκδοσης παραστατικών χωρίς φορολογική σήμανση και με αριθμό διάφορο της αύξουσας αρίθμησης από αυτόν του νόμιμου εν λειτουργία ΦΗΜ. Κατόπιν, συντάχθηκε η με αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης του με αρ./2015 ΕΑΦΔΣΣ, δύο μονάδων CPU, μίας οθόνης, 41 δελτίων παραγγελίας και ενός τιμοκαταλόγου. Εν συνεχεία εξεδόθη η με αρ./2015 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η με αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης μίας μονάδας USB με το ημερολόγιο των παραστατικών 1.1.14-4.8.15, και μίας μονάδας Η/Υ, τα δεδομένα των οποίων επεξεργάστηκαν βάσει της αρ./2015 εντολής ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι το εν λόγω λογισμικό χρησιμοποιούνταν και από άλλες επιχειρήσεις του νομού Χανίων, με την με αρ. ΔΕΛ Β 1161629 ΕΞ 2015/14.12.15 απόφαση του αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων συστάθηκε το 2^ο Ειδικό Συνεργείου Ελέγχου, με αρμοδιότητα τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2006-2015 (όσο και σε άλλες επιχειρήσεις του νομού Χανίων, στις οποίες είχε διαπιστωθεί ότι για την έκδοση φορολογικών στοιχείων γινόταν χρήση του ανωτέρω λογισμικού προγράμματος). Σε συνέχεια των ανωτέρω, και κατόπιν του με αρ./2016 (...../2016) εγγράφου με το οποίο διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. η από 15.11.16 σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος. Σύμφωνα με την έκθεση του ειδικού συνεργείου, στις υπό κρίση χρήσεις, διαπιστώθηκαν οι παραπάνω παραβάσεις ΚΒΣ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η καθαρή αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ήταν 64.550,14 €, 330.794,29 €, 464.946,36 € για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008, αντίστοιχα, σε συνδυασμό με το ύψος των ακαθαρίστων δηλωθέντων εσόδων ύψους 238.438,38 €, 338.211,88 € & 305.552,86 €, αντίστοιχα, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία. Είχε γίνει περαίωση στη χρήση 2006. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις διατάξεων περί εικοσαετούς παραγραφής.

2. Έχει περαιώσει τη χρήση 2006. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠ της εν λόγω χρήσης είναι ακυρωτές διότι δεν αναφέρεται ότι είναι συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου αλλά οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Το καταβληθέν ποσό της περαίωσης ύψους 2.384,38 € δεν έχει συνυπολογιστεί στον ως άνω προσδιορισμό του φόρου.

3. Η επίδοση της με αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης έλαβε χώρα στις 21.15, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 47 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Στην έκθεση κατάσχεσης δε δηλώνεται επαρκώς το νόημα της αφαίρεσης.

4. Είναι αναιτιολόγητος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά.

5. Ο πρόσθετος φόρος έπρεπε να υπολογιστεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 & 58^α του ν. 4174/2013, και όχι των άρθρων 1§β και 2§4 του ν. 2523/1997.

6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθώς εκδόθηκαν από την ΑΑΔΕ, η οποία έχει συσταθεί κατά παράβαση του Συντάγματος.

7. Δεν τίθεται ζήτημα απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Η εγκατάσταση του συγκεκριμένου λογισμικού εξυπηρετούσε αποκλειστικά τη διασύνδεση της λήψης παραγγελίας και της αποστολής αυτής προς εκτέλεση, την επικοινωνία των στοιχείων του πελάτη προς τον διανομέα, την περιγραφή των ειδών και την τήρηση οργανωμένου πελατολογίου. Το εν λόγω λογισμικό παρουσίαζε αστάθεια και έλλειψη παραμετροποίησης, και για αυτό είναι αναξιόπιστο χωρίς αξιοποιήσιμα στοιχεία για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ενδεικτικό της αστάθειας είναι η δημιουργία κλώνων και διπλών αν όχι πολλαπλών εγγραφών. Ουδέποτε η επιχείρηση χρησιμοποίησε το επίμαχο λογισμικό για να κλείσει ταμείο ή για στατιστικούς ή άλλους οικονομικούς λόγους. Δεν χρησιμοποιούταν στην έκδοση παραστατικών.

Επειδή στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό

εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013: «3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

.....

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ΠΔ 186/92: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.»

Επειδή με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας

ύλης...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2γ' του ν.2238/94: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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 ενάσκησή 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή

νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Σύμφωνα με την παρ.3 του ν.3212/2003 οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης,

εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η

φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το

δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ίδιου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού

προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 4.7.17 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διαπιστώθηκε ότι κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν συγχρόνως σε λειτουργία δύο μονάδες Η/Υ με ενσωματωμένη οθόνη αφής στις οποίες βρισκόταν σε εφαρμογή λογισμικό με διακριτικό τίτλο της εταιρείας (ΑΦΜ), από τις οποίες η μία μονάδα ήταν συνδεδεμένη με καλώδιο δικτύου με τον εν λειτουργία ΕΑΦΔΣΣ και εκδίδονταν νόμιμες μηχανογραφημένες ΑΛΠ με φορολογική σήμανση, ενώ η δεύτερη μονάδα δεν ήταν συνδεδεμένη με καλώδιο δικτύου και εκδίδονταν παραστατικά χωρίς φορολογική σήμανση και με αριθμό διάφορο της αύξουσας αρίθμησης από αυτόν του νόμιμου εν λειτουργία ΦΗΜ. Το ανωτέρω λογισμικό χρησιμοποιούταν και σε άλλες επιχειρήσεις του νομού Χανίων. Κατόπιν κατάσχεσης των στοιχείων, εξαγωγής των σχετικών αρχείων, και της με αρ. /..... /..... /..... /2015 σχετικής έκθεσης εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης του 7^{ου} τμήματος Εξέτασης Ψηφιακών Πειστηρίων Υπολογιστικών Συστημάτων της Δ/σης Εγκληματολογικών Ερευνών του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας, συστάθηκε το 2^ο Ειδικό Συνεργείου Ελέγχου με την με αρ. ΔΕΛ Β 1161629 ΕΞ 2015/14.12.15 απόφαση του αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με αρμοδιότητα τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2006-2015 (όσο και σε άλλες επιχειρήσεις του νομού Χανίων, στις οποίες είχε διαπιστωθεί ότι για την έκδοση φορολογικών στοιχείων γινόταν χρήση του ανωτέρω λογισμικού προγράμματος). Ύστερα από επεξεργασία των ως άνω δεδομένων και τους σχετικούς διασταυρωτικούς ελέγχους, συντάχθηκε η από 15.11.16 σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου σύμφωνα με την οποία, στις υπό κρίση χρήσεις, διαπιστώθηκαν οι παραπάνω παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΠ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή οι παραβάσεις της μη έκδοσης ΑΛΠ ήταν μεγάλης έκτασης καθώς η καθαρή αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ήταν 64.550,14 €, 330.794,29 €, 464.946,36 € για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008, αντίστοιχα, και το ύψος των ακαθαρίστων δηλωθέντων εσόδων ύψους 238.438,38 €, 338.211,88 € & 305.552,86 €, αντίστοιχα, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή.

Επειδή στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων. Οι παραβάσεις μη έκδοσης προέκυψαν κατόπιν της επεξεργασίας των δεδομένων και των διασταυρωτικών ελέγχων, από τα αρμόδια όργανα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, και των αποτελεσμάτων της ανωτέρω έκθεσης εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης του Αρχηγείου της Ελληνικής Αστυνομίας. Εξάλλου, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και της ανωτέρω ΠΟΛ 1002/2013 και της ΠΟΛ 1064/2017, που ρυθμίζουν το εύρος της εξουσίας της Δ.Ε.Δ., δεν προβλέπεται η αρμοδιότητά της να υποκαθιστά την ελεγκτική αρχή. Ειδικότερα, η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια

εξέτασης νόμου και ουσία της προσβαλλόμενης πράξης κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης αυτής, έχει την εξουσία, είτε να απορρίπτει την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή, είτε, αποδεχόμενη την προσφυγή, να ακυρώνει, εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την ΑΑΔΕ, όπως αυτό προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις, και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας του νόμου σύστασης της ΑΑΔΕ ανήκει, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και η σχετική κρίση δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, και τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 & 25 του ν. 4174/2013 ο ελεγκτής που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. Επιπλέον, η φορολογική διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου, στην οποία περίπτωση θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης. Στην υπό κρίση περίπτωση, η κατάσχεση που πραγματοποιήθηκε με τη με αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 27.7.15 (βάσει της με αρ./2015 εντολής ελέγχου) στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, καθώς διαπιστώθηκε ότι η λειτουργία του ως άνω λογισμικού βάσει του οποίου εκδίδονταν παραστατικά χωρίς φορολογική σήμανση και με αριθμό διάφορο της αύξουσας αρίθμησης από αυτόν του νόμιμου εν λειτουργία ΦΗΜ. Επιπλέον, στην εντολή ελέγχου του σχετικού με τη με αρ./2015 έκθεση κατάσχεσης επιτόπιου ελέγχου αναγραφόταν ρητά ως διάρκεια του ελέγχου το χρονικό διάστημα 19:00-23:00. Συνεπώς, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23, 24 & 25 του ν. 4174/2013, προκύπτει ότι η ως άνω έκθεση κατάσχεσης συντάχθηκε και επιδόθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2007 & 2008 εμπροθέσμως, όμως υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2006 εκπρόθεσμα, στις 8.10.2007, συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, που εκδόθηκε στις 4.7.17, έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής. Επιπροσθέτως, οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκαν στις 4.7.17 κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που προέκυψαν με το με αρ./2016 (...../2016) διαβιβαστικό έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ της από 15.11.16 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, με την οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΠ από την

ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της τα εν λόγω στοιχεία κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετία, καθώς δεν προκύπτει ότι είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, ούτε ότι η φορολογική αρχή όφειλε να είχε λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, και συνεπώς για τις χρήσεις 2007 και 2008 έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων 2006, 2007 και 2008 πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997 οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην φορολογία εισοδήματος εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων του ΚΒΣ, και συνεπώς, αναλόγως, για τις υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, που εκδόθηκαν στις 4.7.17, έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαπενταετούς παραγραφής για τη χρήση 2006 και δεκαετούς παραγραφής για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ:

1. Έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του TAXIS, δεν προκύπτει υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.

2. Όσον αφορά τη χρήση 2006, με το με αρ./2016 (...../2016) διαβιβαστικό έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ της από 15.11.16 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 2859/2000. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη χρήση 2006 και συνεπώς υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού φόρου, έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

3. Όσον αφορά τις χρήσεις 2007 και 2008, δεδομένου ότι δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000. Επιπροσθέτως, οι υφισταμένες με αρ./2015 και/2015 ανωτέρω εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων στοιχείων δεν επιδόθηκαν μέχρι την πενταετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί διετούς παράτασης της προθεσμίας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006 έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής και η εν λόγω χρήση δεν έχει παραγραφεί, ενώ για τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2007 και 2008

ισχύει η πενταετής προθεσμία παραγραφής, ήτοι οι εν λόγω χρήσεις παραγράφηκαν μετά τις 31.12.13 και 31.12.14, αντίστοιχα.

Επειδή, στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006 βάσει του υπό κρίση ελέγχου προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 1.389,11. Σύμφωνα με την ως άνω πράξη, βάσει δήλωσης είχε προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 7.116,07, που μεταφέρθηκε στη δήλωση της επόμενης χρήσης, η οποία όμως σύμφωνα με τα ανωτέρω έχει παραγραφεί. Το εν λόγω πιστωτικό δεν έχει καταλογιστεί από τον έλεγχο με την παρούσα πράξη. Όμως, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατή να καταστεί χειρότερη με την υπό κρίση απόφαση η θέση του προσφεύγοντος (άρθρο 79 ν. 2717/1999), δεν είναι δυνατή εν προκειμένω η σχετική τροποποίηση της ανωτέρω πράξης ΦΠΑ χρήσης 2006.

Επειδή 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.».

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

[...]

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

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«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.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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, εν προκειμένω, για τη χρήση 2006 ισχύει ότι ο προσφεύγων έχει περαιώσει και από το με αρ./1 σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης προέκυψε φόρος περαίωσης εισοδήματος ύψους 2.384,38 € και μηδενικό ΦΠΑ περαίωσης, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.384,38 €, το οποίο έχει καταβληθεί. Δεδομένου ότι το εν λόγω ποσό δεν έχει συνυπολογιστεί στον προσδιορισμό εισοδήματος χρήσης 2006, ως βάση υπολογισμού της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος θα πρέπει να ληφθούν τα κατωτέρω δεδομένα:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	25.231,91	97.157,70 €	97.157,70 €	71.925,79 €
Φόρος Πιστωτικό	55,42			55,42
Φόρος Χρεωστικό		28.714,06	28.714,06	28.714,06
Καταβληθείς Φόρος Περαίωσης			2.384,38	2.384,38

Επιπροσθέτως, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	31.662,12 €	13.192,55 €	9.437,95 €	22.630,50 €	22.630,50 €

Συνεπώς, η με αριθμό 462/4.7.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	25.231,91 €	97.157,70 €	97.157,70 €	71.925,79 €
Φόρος Πιστωτικό	55,42 €			55,42 €
Φόρος Χρεωστικό		28.714,06 €	28.714,06 €	28.714,06 €
Καταβληθείς Φόρος Περαίωσης			2.384,38 €	2.384,38 €
Προκαταβολή Φόρου	709,92 €	709,92 €	709,92 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		34.523,38 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			13.192,55 €	13.192,55 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			9.437,95 €	9.437,95 €
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	654,5 €	63.947,36 €	49.670,10 €	49.015,60 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ0,73%=36,5%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	156.882,62 €	65.367,76 €	46.764,10 €	112.131,86 €	112.131,86 €

Συνεπώς, η με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	46.955,94 €	374.495,84 €	374.495,84 €	327.539,90 €
Φόρος Πιστωτικό				0,00 €
Φόρος Χρεωστικό	7.937,90 €	138.673,42 €	138.673,42 €	130.735,52 €
Προκαταβολή Φόρου	4.756,30 €	4.756,30 €	4.756,30 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		156.882,62 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			65.367,76 €	65.367,76 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			46.764,10 €	46.764,10 €
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	12.694,20 €	300.312,34 €	255.561,58 €	242.867,38 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	221.700,00 €	92.375,00 €	66.085,08 €	158.460,08 €	158.460,08 €

Συνεπώς, η με αριθμό 464/4.7.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2008, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	34.048,62 €	498.994,98 €	498.994,98 €	464.946,36 €
Φόρος Πιστωτικό	1.173,31 €			1.173,31 €
Φόρος Χρεωστικό		183.576,69 €	183.576,69 €	183.576,69 €
Προκαταβολή Φόρου	1.970,64 €	1.970,64 €	1.970,64 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		221.700,00 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			92.375,00 €	92.375,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			66.085,08 €	66.085,08 €
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	797,33 €	407.247,33 €	344.007,41 €	343.210,08 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.666,93 €	694,56 €	496,88 €	1.191,44 €	1.191,44 €

Συνεπώς, η με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	238.438,38 €	327.227,60 €	327.227,60 €	88.789,22 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	218.657,30 €	218.657,30 €	218.657,30 €	0,00 €
Φόρος Εκροών	22.908,67 €	31.413,85 €	31.413,85 €	8.505,18 €
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	30.024,74 €	30.024,74 €	30.024,74 €	0,00 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	7.116,07 €			7.116,07 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.389,11 €	1.389,11 €	1.389,11 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.666,93 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 Α ν.4174/13			694,56 €	694,56 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			496,88 €	496,88 €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή		3.056,04 €	2.580,55 €	2.580,55 €
Σύνολο Φόρου για Έκπτωση	7.116,07 €			

Επειδή οι ανωτέρω τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 του ΚΦΔ υπολογίστηκαν μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **25.9.17** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή αυτής για τις με αρ./2017 &/2017 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2007 και 2008, λόγω παραγραφής.

Β. Τη μερική αποδοχή αυτής για τις με αριθμό/2017,/2017 &/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσεων 2006, 2007 και 2008, και τη με αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006, και την τροποποίηση αυτών σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Γ. Την απόρριψη αυτής για τις με αρ./2017/2017 &/2017 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

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

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. **4337/2015**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **2.930,00 € (=586,00 € X 15 X 1/3)**

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. **4337/2015**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **2.930,00 € (=586,00 € X 15 X 1/3)**

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 του ν. **4337/2015**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **5.860,00 € (=586,00 € X 30 X 1/3)**

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Διαφορά φόρου	26.385,10 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	13.192,55 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	9.437,95 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	49.015,60 €

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

Διαφορά φόρου	130.735,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	65.367,76 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	46.764,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	242.867,38 €

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

Διαφορά φόρου - πιστωτικό	1.173,31 €
Διαφορά φόρου - χρεωστικό	183.576,69 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	92.375,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	66.085,08 €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	343.210,08 €

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Διαφορά φόρου - χρεωστικό	1.389,11 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Α ν.4174/13	694,56 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	496,88 €
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	2.580,55 €

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €
----------------------------	---------------

• Στη με αριθμό/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €
----------------------------	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.