



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 569

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά: α) του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, β) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστικής περιόδου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και γ) της υπ' αριθ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, β) τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστικής περιόδου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και γ) την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.953,33 €, λόγω: α) μη έκδοσης έξι (6) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 609,32 €, πρόστιμο ποσού 1.172,00 € ($6 * 586,00 = 3.516,00 / 3 = 1.172,00€$) και β) ανακριβούς έκδοσης τεσσάρων (4) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 186,53 €, πρόστιμο ποσού 781,33 € ($4 * 586,00 = 2.344,00 / 3 = 781,33€$).

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστικής περιόδου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος 195,10 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 234,12 €, δη σύνολο φόρου 429,22 €, λόγω λογιστικών διαφορών που προέκυψαν μετά από έλεγχο, συνολικού ποσού 7.050,11 €. Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος 6,22 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7,46 €, δη σύνολο φόρου 13,68 €, λόγω επαύξησης βάσει ελέγχου των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών με έτερες εκροές (αποκρυβέντα έσοδα) κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης σε έξι (6) περιπτώσεις αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 2.010,27 € (καθαρής αξίας 1.703,62 € πλέον Φ.Π.Α. 306,65 €) και ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις με ανακρίβεια ως προς την αξία συνολικού ύψους 5.523,46 € (καθαρής αξίας 4.680,90 € πλέον Φ.Π.Α. 842,56 €). Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής και αφορούν σε επανάληψη διαδικασίας βάσει των με αριθ. και αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας Τμήματος Β' Μονομελούς, σύμφωνα με τις οποίες το δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή του και ακύρωσε:

α) το με αριθ. φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999, το οποίο υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΚΑΒΑΛΑΣ,

β) την με αριθ. οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-1998 έως 31-12-1998, η οποία υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΚΑΒΑΛΑΣ και

γ) την με αριθ. απόφαση επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η οποία υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΚΑΒΑΛΑΣ,

προκειμένου να συνταχθούν νέες εκθέσεις ελέγχου και να εκδοθούν:

α) νέο φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999, σε βάρος του προσφεύγοντος,

β) νέα πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 1-1-1998 έως 31-12-1998, σε βάρος του προσφεύγοντος και

γ) νέα απόφαση επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από σε βάρος του προσφεύγοντος

τα οποία να υπογραφούν από το αρμόδιο προς τούτο όργανο.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων.
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου – εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο νόμο, πλημμελώς αιτιολογημένη. Η κρίση του ελέγχου, όπως αυτή εμπεριέχεται στις σχετικές εκθέσεις είναι εσφαλμένη, προϊόν πλάνης περί τα πράγματα ιδιαίτερος ανελαστική, και πλημμελώς αιτιολογημένη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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

Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**6.** Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν. 1642/1986 αλλά και το άρθρο 59 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 2 του Ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- οι με αριθ., και αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας Τμήματος Β΄ Μονομελούς, βάσει των οποίων διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ την, ως προκύπτει από την αναγραφόμενη ημερομηνία στα φωτοαντίγραφα των ανωτέρω αποφάσεων,

- σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει την επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως τις α) φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999, β) πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-1998 έως 31-12-1998, γ) απόφαση επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου,

- οι προσβαλλόμενες πράξεις, δη ο υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, ο υπ' αριθ.

..... οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ εκδόθηκαν στις και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.Δ. 2238/1994 προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν. 1642/1986 οριζόταν ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 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, προκειμένου για πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι: «18. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 3 του Ν. 3212/2003 ορίζεται ότι: «3. 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.»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των αρχικών πράξεων στις (φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999), (οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου από 1-1-1998 έως 31-12-1998) και αντίστοιχα (απόφαση επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) διαχειριστικής περιόδου από, καθόσον α) το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου παραγραφόταν το πρώτον στις 31/12/2005 και β) το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 παρ. 3 του Ν. 3212/2003, παρατάθηκε για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1998 και 1999 (οικονομικό έτος 1999 και 2000) δη έως τις 31/12/2006 και 31/12/2007 αντίστοιχα, δεδομένου ότι είχαν επιδοθεί οι υπ' αριθ. και εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, στις οποίες γίνεται αναφορά ότι έχουν κατασχεθεί και ανεπίσημες σελίδες στις οποίες εμφανίζονται ποσά πληρωμών πελατών σε συγκεκριμένες ημερομηνίες με ονοματεπώνυμα πελατών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2690/1999) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου.».

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ αποτυπώνονται αναλυτικώς, επαρκώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα οι παραβάσεις, και λοιπές ελεγκτικές διαπιστώσεις που έλαβε υπόψη της η

φορολογική αρχή για την επιβολή φόρων εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Β.Σ. και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

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, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του υπ' αριθμ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου

επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999:

Διαφορά φόρου: **195,10 €**

	(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 (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	234,12€	97,55€	72,64€	170,19€	170,19€

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου

Διαφορά φόρου: **6,22 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7,46€	3,11€	2,32€	5,43€	5,43€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του του,
Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου διαχειριστικής περιόδου

Πρόστιμο	1.953,33€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	195,10€	195,10€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	234,12€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		97,55€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		72,64€
Σύνολο φόρου για καταβολή	429,22€	365,29€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	6,22€	6,22€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7,46€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		3,11€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		2,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	13,68€	11,65€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.