



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 13-06-2018

Αριθμός Απόφασης:3002

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../13-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ....., κατοίκου Σκιάθου, κατά των κάτωθι περιγραφόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης RE693119823G R/02-01-2018	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού	Ποσό που βεβαιώθηκε

1		29-12-2017	17-01-2018	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2011-31/12/2011	98.279,91 €	98.279,91 €
2		29-12-2017	17-01-2018	Πρόστιμο άρ.7 §§3&5 N.4337/2015	01/01/2011-31/12/2011	11.653,78 €	11.653,78 €
3		29-12-2017	17-01-2018	ΦΠΑ	01/01/2011-31/12/2011	9.997,77 €	9.997,77 €
						119.931,46 €	119.931,46 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . Βόλου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθμό πρωτ./08-06-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4.

Επί της με αριθμό πρωτ./**13-02-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ....., 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 την **υπ' αρ. πρωτ...../29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 42.432,51 €, πλέον 50.919,01 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 98.279,91 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 4.544,44 €, πλέον 5.453,33 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 9.997,77 €.

Με την **υπ' αρ. πρωτ./29-12-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 11.653,78€, διότι δεν εξέδωσε μια (1) τουλάχιστον ΑΠΥ για έσοδα από μελέτες και επίβλεψη σαν μηχανικός ποσού 46.615,10 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,14,15 του ΚΒΣ και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμου προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, συνεπεία της με αρ.

...../15-11-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Στα πλαίσια της ανωτέρω εντολής ο έλεγχος πραγματοποίησε άρση του τραπεζικού απορρήτου ώστε να διαπιστωθούν οι τραπεζικές κινήσεις του με διάφορους τρίτους συναλλασσόμενους (ιδιώτες, άλλες επιχειρήσεις - νομικές οντότητες και φορείς ή υπηρεσίες του Δημοσίου), για τη διαπίστωση τυχόν αδήλων εισοδημάτων και προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου με την χρήση του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας για την χρήση 2011.

Μετά την επεξεργασία των τραπεζικών καταθέσεων στον λογαριασμό του στην εθνική τράπεζα με αριθμό, οι οποίες έγιναν με το ειδικό έντυπο Απόδειξη είσπραξης αμοιβών μηχανικών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αυτές ανέρχονταν στο ποσό των 108.723,26 € και έκρινε ότι το ανωτέρω ποσό αποτελεί και το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντα για την χρήση 2011. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε με τις ΑΠΥ που είχε εκδώσει στην εν λόγω χρήση ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε εκδώσει για έσοδα από το επάγγελμα του μηχανικού μόνο το ποσό των 62.108,16 € και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2011 δεν εξέδωσε μια τουλάχιστον ΑΠΥ για έσοδα από μελέτες και επίβλεψη σαν μηχανικός ποσού 46.615,10 € (108.723,26 € - 62.108,16 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13α, 14, 15 του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής:

- Εσφαλμένη και εντελώς αόριστη θεώρηση του συνόλου των ανωτέρω καταθέσεων ως εισοδήματος.
- Παραγραφή της χρήσης 2011.
- Η εκ σφάλματος μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 και 6 του Ν.4509/2017 στις προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου και στα κοινοποιηθέντα φύλλα.
- Εσφαλμένη επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015.

Στα πλαίσια εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ αριθμό πρωτ./08-06-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προβάλλει τους εξής επιπρόσθετους ισχυρισμούς:

- Μη παρέλευση του χρόνου για την έκδοση τιμολογίου στο πλαίσιο των υπηρεσιών ανοίγματος φακέλου τακτοποίησης. Απουσία παρεχόμενης υπηρεσίας μελέτης κοκ.
- Μη παρέλευση του χρόνου για την έκδοση τιμολογίου στο πλαίσιο των υπηρεσιών ανοίγματος υποβολής φακέλου στην πολεοδομία. Απουσία παρεχόμενης υπηρεσίας μελέτης κοκ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου

36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: « Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/97**, ορίζεται ότι :«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, δυνάμει της με αριθμ...../15-11-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις της χρήσης 2011 εκδόθηκαν στις 29/12/2017,ήτοι σε χρόνο εντός της πενταετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν4174/2013. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 13 του ΠΔ.186/1992**, ορίζεται ότι: «3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των

παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.14 του άρθρου 12 του ΠΔ.186/1992**, ορίζεται ότι: «14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015**, ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του.... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).».

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων

Σελίδα 5 από 11

στη χρήση 2011 δεν εξέδωσε μια (1) τουλάχιστον ΑΠΥ για έσοδα από μελέτες και επίβλεψη σαν μηχανικός ποσού 46.615,10 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,14,15 του ΚΒΣ και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. και εκ της ανωτέρω διαπίστωσης προέκυψαν διαφορές φόρου εισοδήματος και φπα για την εν λόγω χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι :«1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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 τις διατάξεις του **άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013**,ορίζεται ότι: « 6.Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.».

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιλαμβάνουν εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διαπίστωση της παράβασης και των διαφορών φόρου εισοδήματος και φπα, είναι δε πλήρως αιτιολογημένες και ορισμένες και αποτελούν πλήρη απόδειξη κατά το άρθρο 171 § § 1 & 4 ΚΔΔ (ΣΤΕ 478/1998) και το άρθρο 28 § 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 53 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι : « Άρθρο 53. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, 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. 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 εκπρό-

θεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58α του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58Α. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας

παραβάσης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.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. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε. 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ορίζεται ότι: «Άρθρο 49. Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - 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. 3.....
..... 4. 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. 1003/2018**, δόθηκαν οδηγίες 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, όπου αναφέρεται ότι: «.....*Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣτΕ.....*».

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

Επειδή, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, με την παρούσα απόφαση τροποποιούμε τις υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, εφαρμόζοντας την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./**13-02-2018** ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ..... και συγκεκριμένα :

- την **επικύρωση** της υπ' αρ. πρωτ...../29-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § § 3 και 5 του Ν.4337/2015. και
- την **τροποποίηση** της υπ' αρ...../29-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αρ. πρωτ...../29-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017

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

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ Ε- ΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ Α- ΠΟΦΑΣΗΣ
λογητέο εισόδημα	Φορο- τομικό και τέκνων	45.824,23	146.121,63	100.297,40	100.297,40
	ης συζύγου	11.640,00	11.640,00		
Φόρος	ιστωτικό ποσό	2.927,30		2.927,30	2.927,30
	ρεωστικό ποσό		39.505,21	39.505,21	39.505,21
Προκαταβολή φόρου		552,06	552,06		
εκμίσθωση ακινήτων		888	888		
τέλη χαρτοσήμου		177,6	177,6		
εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής (1)			50.919,01	50.919,01	37.943,15
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		916,48	5.844,87	4.928,39	4.928,39
Τέλος Επιτηδεύματος		400	400		
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης			47,22		
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	ια καταβολή		98279,91	98.279,91	85.304,05
	ια επιστροφή	47,22			
Αχρεωσ- τήτως καταβληθέντα ποσά					

(1). Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση.

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58α § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	50.919,01 €	21.216,26 €	16.726,90 €	37.943,15 €	37.943,15 €
ΣΥΝΟΛΑ		21.216,26 €	16.726,90 €	37.943,15 €	37.943,15 €

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ-ΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	379.136,83	425.751,93	46.615,10	46.615,10
Αξία φορολογητέων εισροών	291.496,88	274.934,58	16.562,30	16.562,30
Φόρος εκροών	60.661,89	68.120,31	7.458,42	7.458,42
Υπόλοιπο φόρου εισροών	66.314,80	63.575,87	2.738,93	2.738,93
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.652,91		5.652,91	5.652,91
Χρεωστικά υπόλοιπα		4.544,44	4.544,44	4.544,44
Πρόσθετοι φόροι(1)		5.453,33	5.453,33	4.063,64
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				

Σύνολο φόρου για καταβολή			9.997,77	9.997,77	8.608,08
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	5.652,91			
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(1). Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση.

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58α § Ψ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% =39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.453,33 €	2.272,22 €	1.791,42 €	4.063,64 €	4.063,64 €
ΣΥΝΟΛΑ		2.272,22 €	1.791,42 €	4.063,64 €	4.063,64 €

Επί πράξης επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 7 § § 3 & 5 του Ν.4337/2015: 11.653,78 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.