



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/06/2018

Αριθμός απόφασης: 3022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ με έδρα το οδός κατά της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/12/2017 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 17.908,99 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 21.490,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **39.399,78 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία στηρίχτηκε στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) - ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) - ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ-Α1 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 κατόπιν της με Α.Β.Μ ΕΔ/2015 Εισαγγελικής Παραγγελίας και το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που ακολούθησε και προέκυψαν για τη χρήση 2011 παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Στη συνέχεια στις 27/11/2017 ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου τη με αριθμ. συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) καθώς και την υπ' αριθμ./2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου έτους 2011, σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν.4446/2016 με τις οποίες δήλωσε επιπλέον ποσά, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α., ως εξής: α) με τη συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος δηλώθηκαν επιπλέον καθαρά κέρδη 119.373,47 ευρώ από ελευθέρια επαγγέλματα και επιπλέον ακαθάριστα και καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση (πωλήσεις ακινήτων) 183.308,98 ευρώ, 36.662,00 ευρώ αντίστοιχα και β) με την υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική περιοδική

δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2011 δηλώθηκαν επιπλέον καθαρές φορολογητέες εκροές 100.714,33 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23.164,30 ευρώ.

Ωστόσο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τη χρήση 2011, διαπιστώθηκε ότι οι φορολογητέες εκροές που δηλώθηκαν οικειοθελώς με τις ανωτέρω συμπληρωματικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υπολείπονταν των αποκρυβέντων ποσών που προέκυψαν από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και αναφέρονται στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας. Πιο συγκεκριμένα η διαφορά στις φορολογητέες εκροές προέκυψε ως εξής:

A. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι φορολογητέες εκροές των 100.714,33 ευρώ που δηλώθηκαν με την προαναφερθείσα συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου του 2011 θεωρούνται ότι είναι μέρος του ποσού των εσόδων των 142.685,14 ευρώ που προέκυψαν από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν τούτου η διαφορά των φορολογητέων εκροών που δε δηλώθηκαν από τη μη έκδοση στοιχείων και την ανακριβή έκδοση Τ.Π.Υ., η οποία καταλογίστηκε στο Δ' τρίμηνο του 2011 είναι:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Φ.Π.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	21/2/2011	.....	43.000,00	8.040,65	34.959,35
2	21/2/2011	.....	1.900,00	355,28	1.544,72
3	28/2/2011	.....	17.100,00	3.197,56	13.902,44
4	11/3/2011	.....	1.333,96	249,44	1.084,52
5	6/4/2011	.....	30.000,00	5.609,76	24.390,24
6	28/4/2011	.....	9.545,45	1.784,92	7.760,53
7	23/5/2011	.....	68.000,00	12.715,91	55.284,55
8	14/6/2011	.....	1.347,78	252,02	1.095,76
9	17/10/2011	.....	1.247,78	233,3	1.014,33
10	21/10/2011	.....	1.200,00	224,39	975,61
11	2/11/2011	.....	827,9	154,81	673,09
ΣΥΝΟΛΟ			175.502,87	32.818,04	142.685,14
ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ ΤΟ ν.4446/2016					100.714,33
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ					41.970,81

B. ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΣΥΝΤΑΞΗ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι από τη μεταβίβαση ακινήτου που έγινε προς τους με το υπ' αριθμ. /2011 συμβόλαιο προέκυψε διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος τιμήματος και του εισπραχθέντος, καθώς και του Φ.Π.Α. που δηλώθηκε. Ο προσφεύγων στη συνέχεια υπέβαλε για την πώληση του εν λόγω ακινήτου την υπ' αριθμ. /2013 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Γ' τριμήνου 2011, με την οποία δηλώθηκε καθαρή αξία 42.456,96 ευρώ και Φ.Π.Α. 23% 9.765,10 ευρώ. Συνεπώς η διαφορά των φορολογητέων εκροών από την πώληση του παραπάνω ακινήτου είναι:

Πραγματικό τίμημα από πώληση ακινήτου	60.000,00
Δηλωθείσα καθαρή αξία πώλησης του ακινήτου βάσει υποβολής τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	42.456,96
Δηλωθείς Φ.Π.Α. ακινήτου βάσει της τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	9.765,10
Μη δηλωθέν τίμημα από πώληση ακινήτου	7.777,94
Φ.Π.Α. που περιέχεται στο παραπάνω μη δηλωθέν τίμημα	1.454,41
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	6.323,53

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011. Η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά τη χρήση 2011 του κοινοποιήθηκε στις 15/01/2018 και συνεπώς πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 είχε υποπέσει σε παραγραφή μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.
- Έλλειψη αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι προέκυψε διαφορά μεταξύ των ποσών που δηλώθηκαν με τη συμπληρωματική δήλωση του ν.4446/2016 και των φορολογικών εκροών που προέκυψαν από τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων για το ποσό των 41.970,81 ευρώ χωρίς από την έκθεση ελέγχου να προκύπτει το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, οι λήπτες αυτών καθώς και τα ποσά αυτών, ούτε και ο αναλογούν σε αυτά Φ.Π.Α., ενώ όσον αφορά την ανακριβή έκδοση δύο (2) ΑΠΥ (...../21.2.2011 και/21.2.2011) στον η έκθεση ελέγχου αρκείται στον προσδιορισμό του ποσού της ανακρίβειας (673,09 ευρώ) χωρίς ωστόσο να προκύπτει ποια ΑΠΥ αφορά η ανακρίβεια αυτή, αν αφορά και τις δύο και ποιο ποσό αντιστοιχεί σε καθεμία από αυτές και χωρίς να προσδιορίζεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις ΑΠΥ αυτές.
- Όσον αφορά τη φερόμενη παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου για σύνταξη συμβολαίου πώλησης, το ποσό των φορολογητέων εκροών ύψους 6.323,53 ευρώ που αντιστοιχεί σε αυτά, έχει δηλωθεί στα πλαίσια της δήλωσης που υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016.

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, εκδόθηκε εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής και κατόπιν τούτου η παραγραφή διακόπηκε (σχετ. ΔΕΛ Β 1168452 ΕΞ / 10.11.2017). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία του κοινοποιήθηκε στις 15/01/2018, πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει έλλειψη αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς ο έλεγχος καταλόγισε το Φ.Π.Α. διαφορά μεταξύ των ποσών που δηλώθηκαν με τη συμπληρωματική δήλωση του ν.4446/2016 και των φορολογικών εκροών που προέκυψαν από τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων για το ποσό των 41.970,81 ευρώ, χωρίς περαιτέρω ανάλυση των φορολογικών στοιχείων στα οποία αντιστοιχεί, γεγονός το οποίο καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη. Ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί, καθώς και στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αλλά και σε αυτήν της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία των προσώπων τα οποία έλαβαν από τον προσφεύγοντα τις Υπηρεσίες Μηχανικού για τις οποίες αυτός δεν εξέδωσε τις νόμιμες Α.Π.Υ., ήτοι:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Φ.Π.Α.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	21/2/2011	.....	43.000,00	8.040,65	34.959,35
2	21/2/2011	.....	1.900,00	355,28	1.544,72
3	28/2/2011	.....	17.100,00	3.197,56	13.902,44
4	11/3/2011	.....	1.333,96	249,44	1.084,52
5	6/4/2011	.....	30.000,00	5.609,76	24.390,24
6	28/4/2011	.....	9.545,45	1.784,92	7.760,53
7	23/5/2011	.....	68.000,00	12.715,91	55.284,55
8	14/6/2011	.....	1.347,78	252,02	1.095,76
9	17/10/2011	.....	1.247,78	233,3	1.014,33
10	21/10/2011	.....	1.200,00	224,39	975,61

11	2/11/2011	.....	827,9	154,81	673,09
ΣΥΝΟΛΟ			175.502,87	32.818,04	142.685,14

Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν. 4446/2016 την υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2011, με την οποία δήλωσε μέρος των αποκρυσβισών φορολογητέων εκροών (100.714,33 ευρώ), χωρίς να συνυποβάλει ή να προσκομίσει στον έλεγχο, όπως του ζητήθηκε σύμφωνα με τη σχετική έκθεση Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, κατάσταση που να αναλύει τις περιπτώσεις και τα ονόματα των πελατών του τις οποίες αποδέχεται ότι δεν εξέδωσε τις νόμιμες Α.Π.Υ. και τις οποίες δήλωσε οικειοθελώς με την υποβληθείσα συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α. του ν.4446/2016. Ως αποτέλεσμα ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να αναλύσει τη διαφορά των φορολογητέων εκροών των 41.970,81 ευρώ, σε ποιούς πελάτες και τι καθαρή αξία αντιστοιχεί στον κάθε ένα εξ αυτών. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει επίσης έλλειψη αιτιολογίας της οικείας έκθεσης ελέγχου γιατί στην περίπτωση της ανακριβούς έκδοσης δύο ΑΠΥ (...../2011 και/2011) προς τον, δεν προσδιορίζεται ποια ΑΠΥ αφορά η ανακρίβεια ή αν αφορά και τις δύο ΑΠΥ, δεν προσδιορίζεται σε κάθε μία τι καθαρή αξία απόκρυψης αντιστοιχεί και τι ποσό Φ.Π.Α. Ωστόσο ούτε αυτός ο ισχυρισμός ευσταθεί, καθώς, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, οι εν λόγω ΑΠΥ εκδόθηκαν την ίδια ημέρα και είχαν συνολική αξία 572,10 ευρώ, ενώ έγινε κατάθεση χρημάτων σε τραπεζικό λογαριασμό την ίδια ημέρα 1.400,00 ευρώ. Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος θεώρησε την επιπλέον κατάθεση των 827,90 ευρώ (καθαρή αξία 673,09 ευρώ) που δε δικαιολογείται από τα εκδοθέντα παραστατικά ως παράβαση ανακριβούς έκδοσης ενός τουλάχιστον εκ των δύο ανωτέρω φορολογικών στοιχείων και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που παρουσιάζεται στον παραπάνω πίνακα.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη και ανατιολόγητη και το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη την από μέρους του αποτελεσματική αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται

και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.....»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. από μόνη την κατάθεση ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό, ωστόσο ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του μόνο την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, αλλά στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (.Κ.Β.Σ) - ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) - ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ-Α1 ΤΜΗΜΑ ΕΡΕΥΝΩΝ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, αναφέρει αναλυτικά τις περιπτώσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης ανά κατηγορία εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το γεγονός ότι: α) τα κατωτέρω ποσά κατατέθηκαν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, β) προκύπτει επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντος με τους καταθέτες, αφού ο προσφεύγων είχε αναλάβει την έκδοση οικοδομικών αδειών, γ) ο ίδιος ο προσφεύγων στα αιτήματα παροχής πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκειμένου να αιτιολογήσει την προέλευση των πρωτογενών καταθέσεων, απάντησε επικαλούμενος την έκφραση «επιβλέπων μηχανικός – διαμεσολάβηση». Από την επεξεργασία όλων των διαθέσιμων στοιχείων και δεδομένου ότι οι καταθέσεις των ελεγχόμενων ποσών, υπερβαίνουν την αξία της αμοιβής του μηχανικού για έκδοση και επίβλεψη αδειών βάσει των σχετικών ΦΕΜ που έχουν εκδοθεί, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την δηλωθείσα δραστηριότητά του προσφεύγοντος, ορθώς οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά αυτά κατά την αξία που υπερβαίνουν το ποσό της αμοιβής για έκδοση οικοδομικής άδειας, μελέτης και επίβλεψης μηχανικού, είναι έσοδα από δραστηριότητα οικοδομικών επιχειρήσεων υπεργολάβου οικοδομών, εφόσον οι καταθέσεις των σχετικών ποσών δίδονται για εκτέλεση εργασιών ανέγερσης των οικοδομών αυτών. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν μπορεί να θεμελιωθεί παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., και συνεπώς να του καταλογιστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α., από μόνη την κατάθεση ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό καθώς ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι εισέπραξε τα επίμαχα ποσά ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος. Εξάλλου με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι με την υποβληθείσα συμπληρωματική δήλωση Φ.Π.Α. σύμφωνα με το ν. 4446/2016, δήλωσε τις αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές από την πώληση του ακινήτου στους αγοραστές-....., δεν ευσταθεί, καθώς με τη υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2011 δηλώθηκαν συνολικά φορολογητέες εκροές με συντελεστή 23% ποσού 100.714,33 ευρώ, ποσό το οποίο δεν καλύπτει ούτε τις αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές

του ελέγχου από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από ελευθέρια επαγγέλματα που είναι, όπως προαναφέρθηκε, **142.685,14 ευρώ**. Εξ άλλου το ως άνω συμβόλαιο για την πώληση διαμερίσματος συντάχθηκε στις 04-08-2011 (αριθμ. Συμβολαίου) και η οποιαδήποτε αποκρυβείσα φορολογητέα εκροή έπρεπε να δηλωθεί με συμπληρωματική περιοδική δήλωση του Γ' τριμήνου του 2011. Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τη διάφορα τις φορολογητέες εκροές από την πώληση του ακινήτου σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Πραγματικό τίμημα από πώληση ακινήτου	60.000,00
Δηλωθείσα καθαρή αξία πώλησης του ακινήτου βάσει υποβολής τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	42.456,96
Δηλωθείς Φ.Π.Α. ακινήτου βάσει της τροποποιητικής ΦΠΑ Γ' Τριμήνου με το ν.4446/2016	9.765,10
Μη δηλωθέν τίμημα από πώληση ακινήτου	7.777,94
Φ.Π.Α. που περιέχεται στο παραπάνω μη δηλωθέν τίμημα	1.454,41
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	6.323,53

Εξ άλλου με την υπ' αριθμ. /2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση ανακριβούς έκδοσης. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό των 33.674,82 ευρώ (σύμφωνα με τα σχετικά παραστατικά που προσκομίζει με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ /2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα) δεν αποτελεί μη δηλωθέν εισόδημα για τη χρήση 2011 και ως εκ τούτου αυτό δε συνιστά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Δεδομένου ότι μετά την υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων σύμφωνα με τον ν. 4446/2016 το εναπομείναν ποσό που αντιστοιχούσε σε δήθεν απόκρυψη από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αντιστοιχούσε σε 23.314,11 ευρώ, το ποσό αυτό υπερκαλύπτεται με τις εν λόγω αιτιάσεις του και συνεπώς δεν έπρεπε να του καταλογιστούν πρόστιμα για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. Ειδικότερα το πόσο που ο προσφεύγων θεωρεί ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη προέρχεται από τις εξής καταθέσεις:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	11/3/2011	.....	1.333,96	1.084,52	249,44
2	14/6/2011	.....	1.347,78	1.095,76	252,02
3	17/10/2011	.....	1.247,63	1.014,33	233,30
4	21/10/2011	.....	1.200,00	975,61	224,39
5	28/2/2011	.....	17.100,00	13.902,44	3.197,56
6	28/4/2011	.....	9.545,45	7.760,53	1.784,92
ΣΥΝΟΛΟ			31.774,82	25.833,19	5.941,63

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

Α) Για τις τρεις πρώτες πιστώσεις του παραπάνω πίνακα έχει αποδώσει τα ποσά που αντιστοιχούσαν στην προκαταβολή φόρου στις αμοιβές μηχανικών (ΦΕΜ), γεγονός το οποίο γίνεται δεκτό και στην από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στην οποία δε γίνεται αναφορά σε εισόδημα που δε δηλώθηκε παρά μόνο σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου. Τα παραπάνω ποσά σε κάθε περίπτωση τα συμπεριέλαβε στα εισοδήματά του για τη χρήση 2011 και επομένως δεν αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη της οικείας χρήσης. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει τα οικεία παραστατικά (αντίγραφα απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 2, 14), τις οικείες δηλώσεις του προκαταβληθέντος ΦΕΜ που υποβλήθηκαν μέσω taxisnet (σχετ. 2α, 15, 16), ταυτότητα οφειλής που αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου αμοιβών μηχανικών που καταβλήθηκε στην περίπτωση του (σχετ. 17).

Ωστόσο η πληρωμή του φόρου είσπραξης αμοιβών μηχανικών δεν αποδεικνύει από μόνη της τη δήλωση του εσόδου από τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι από το διασταυρωτικό έλεγχο των βιβλίων του προέκυψε ότι δεν έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ. για τις συγκεκριμένες αμοιβές. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Β) Για την τέταρτη πίστωση έχουν εκδοθεί τα σχετικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα ότι εξέδωσε στις 21-10-2011 τις υπ' αριθμ. και/11 Α.Π.Υ. ποσού 1.200,00 ευρώ στο όνομα του ξαδέλφου του και τις υπ' αριθμ. και/11 Α.Π.Υ. στον αδελφό του συνολικού ποσού $4 * 286,01 = 1144,04$ ευρώ. €. Οι αποδείξεις αυτές εξοφλήθηκαν αργότερα με την κατάθεση του συνολικού ποσού των 1200 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό $(1200-1144.04)=55,96$ ευρώ αφορά την πληρωμή διαφόρων κρατήσεων για την πολεοδομική τακτοποίηση χώρων στην εξ' αδιαιρέτου οικοδομή τους στα, με τον ν. 3843/2010. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τις παραπάνω Α.Π.Υ. (σχετ. 11), το οικείο παραστατικό (αντίγραφο απόδειξης είσπραξης αμοιβών μηχανικών) της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 12) και τη δήλωση του προκαταβληθέντος ΦΕΜ που υποβλήθηκε μέσω taxisnet (σχετ. 13).

Ωστόσο σύμφωνα με την από 21/11/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής «ο προσφεύγων έχει ήδη επικαλεστεί τις Α.Π.Υ./11 και/11 στο πρώτο υπόμνημά του για τις καταθέσεις που έγιναν στις 20-6-2011 συνολικού ποσού 562,50 ευρώ και έχει επικαλεστεί επίσης στο πρώτο υπόμνημά του τις ΑΠΥ και/11 για τις καταθέσεις που έγιναν στις 21-10-2011 συνολικού ποσού 562,50 ευρώ». Ως εκ τούτου ισχυρισμός του δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Γ) Για τα ποσά των δύο τελευταίων πιστώσεων οι οποίες αφορούν καταθέσεις από τον αδελφό του, δεν αποτελούν εισόδημά του από παροχή υπηρεσιών, αλλά αντιστοιχούν σε εξόφληση εξόδων που είχε κάνει για λογαριασμό του αδερφού του και αφορούσαν ανεγειρόμενη οικοδομή του σε ιδιόκτητο (κληρονομηθέν) οικόπεδο επί των οδών και στο Πιο αναλυτικά υποστηρίζει ότι με τις δύο αυτές καταθέσεις ο αδερφός του τον εξοφλεί για τις κάτωθι πληρωμές που έκανε για λογαριασμό του και προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά.

A/A	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
1	1.500,00	πληρωμή στον για κατασκευή επιχρισμάτων στην οικοδομή του αδερφού του	η από 12/06/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 18)
2	3.500,00	πληρωμή στο για τοποθέτηση κιγκλιδωμάτων στην οικοδομή του αδερφού του	η από 19/10/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 19)
3	3.000,00	πληρωμή στον για κατασκευή σοβάδων και μερεμετιών στην οικοδομή του αδερφού του	η από 23/10/2010 Απόδειξη Πληρωμής (σχετ. 20)
4	2.298,80	πληρωμή στην εταιρεία ΟΕ για προμήθεια μαρμάρων στην οικοδομή του αδερφού του	1) αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της (σχετ. 21) 2) ο από 26/11/2010 προϋπολογισμός προσφοράς της εταιρείας (σχετ. 22)
5	10.000,00	πληρωμή στην εταιρεία για κατασκευή και τοποθέτηση κουφωμάτων αλουμινίου στην οικοδομή του αδερφού του	1) αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου (σχετ. 23) 2) το υπ' αριθμ. /2010 Δελτίο Αποστολής (σχετ. 24)
ΣΥΝ	20.298,80		

A/A	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
1	882,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια μονωτικών προϊόντων για την οικοδομή του αδερφού του	η από 29/01/2011 Απόδειξη Είσπραξης της (σχετ. 26)
2	4.277,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια μαρμάρων για την οικοδομή του αδερφού του	1) τα υπ' αριθμ. & /26.01.2011 Δελτία Αποστολής (σχετ. 28) 2) ο από 12/01/2011 προϋπολογισμός προσφοράς της εταιρείας (σχετ. 27)
3	3.410,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια πλακιδίων για την οικοδομή του αδερφού του	1) αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου (σχετ. 29) 2) η υπ' αριθμ. /2010 προσφορά της εταιρείας (σχετ. 30)
4	1.000,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια πλακιδίων για την οικοδομή του αδερφού του	αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογ/σμου της (σχετ. 31)
5	1.386,00	πληρωμή στην εταιρεία για προμήθεια σκυροδέματος για την οικοδομή του αδερφού του	αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της (σχετ. 32)
ΣΥΝ	10.955,00		

Ωστόσο τα παραστατικά που προσκομίζονται δεν είναι ικανά να αποδείξουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, καθώς:

α) οι προσκομισθείσες αποδείξεις πληρωμής δεν αναγράφουν από ποιον έχουν γίνει οι εν λόγω πληρωμές και συνεπώς δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους από τον προσφεύγοντα.

β) οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών του στην και δε συσχετίζονται με συγκεκριμένες επιταγές οι οποίες να αποδεικνύεται ότι εξοφλούν τις συγκεκριμένες εταιρείες.

γ) δεν προσκομίζονται τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω εταιρείες, ώστε να διαπιστωθεί ότι αυτά έχουν εκδοθεί και ότι έχουν εκδοθεί στο όνομα του αδερφού του
.....

δ) η από 29/01/2011 Απόδειξη Είσπραξη της εταιρείας αναγράφει το όνομα του προσφεύγοντος και όχι του αδερφού του.

ε) τα παραστατικά των προσφορών των εταιρειών δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία.

στ) στα δελτία αποστολής που προσκομίζει, δεν αναγράφεται η αξία και δε συσχετίζονται με εκδοθέντα τιμολόγια, ούτε αποδεικνύεται η πληρωμή με αποδεικτικό στοιχείο κατάθεσης ή πληρωμής διά χειρός ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού του ιδίου του προσφεύγοντος.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 33.674,82 ευρώ μη δηλωθέν εισόδημά του στο οποίο αντιστοιχεί ο καταλογισθείς Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Εξάλλου με την υπ' αριθμ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση Κ.Β.Σ., με την οποία αποδόθηκε στον προσφεύγοντα παράβαση μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης για τα ως άνω ποσά. Η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στην ίδια νομική βάση και την ίδια πραγματική κατά τα ουσιώδη στοιχεία με την πράξη Κ.Β.Σ.

Επειδή στο άρθρο 59 του ν. 4446/2016 «Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση» ορίζεται:

«1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1009/19.01.2017:

«VII. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

.....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 59 προβλέπεται η παροχή κινήτρων προς τους φορολογούμενους προκειμένου αυτοί να δηλώνουν με αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και να αποκαλύπτουν οικειοθελώς τυχόν διαπραχθείσες παραβάσεις και παρατυπίες αναφορικά με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

3. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που

επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997

4. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 προσαρμόζονται αναλόγως. Ευνόητο είναι ότι για την φορολογητέα ύλη που δεν αποκαθίσταται με τις ανωτέρω δηλώσεις, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.»

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε σύμφωνα με τα άρθρα 57 και 58 του ν. 4446/2016 την υπ' αριθμ./2017 συμπληρωματική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2011, με την οποία δήλωσε μέρος των αποκρυσταλλώσεων φορολογητέων εκροών (100.714,33 ευρώ), ωστόσο με τη δήλωση αυτή δεν αποκαταστάθηκε το σύνολο των φορολογικών του παραβάσεων σε όλες τις φορολογίες, ορθώς ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού για τις παραβάσεις που δεν αποκαταστάθηκαν σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«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.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η **ΠΟΛ. 1003/2018** αναφέρει, μεταξύ άλλων, 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 Συμβουλίου της Επικρατείας. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 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 στην **παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013** ορίζεται

«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 στις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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 εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, με τροποποίηση αυτής μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	152.472,74	200.767,08	200.767,08	48.294,34
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	11.539,47	2.000,84	2.000,84	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	35.068,72	46.176,42	46.176,42	11.107,70
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	54.617,51	28.267,43	28.267,43	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	19.548,79		-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		17.908,99	17.908,99	17.908,99
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (17.908,99* 120%)		21.490,79		-
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% * 17.908,99)		-	8.954,50	8.954,50
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (54 ΜΗΝΕΣ * 0,73%=39,42% * 17.908,99)		-	7.059,72	7.059,72
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		39.399,78	33.923,21	33.923,21

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	21.490,79	8.954,50	7.059,72	16.014,22	16.014,22

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.