



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29/05/2018

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2786

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην επί της οδού, κατά των: α) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, β) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, γ) υπ' αριθμ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, δ) υπ' αριθμ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, β) υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, γ) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, δ) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29/12/2017 Εκθέσεις α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Ελέγχου Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών μειώθηκε το πιστωτικό ποσό στη δήλωση φορολογίας της προσφεύγουσας και προέκυψε διαφορά φόρου ποσού 27.053,32 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 32.463,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 59.517,30 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 12.425,53 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 14.910,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 27.336,17 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού ύψους 2.243,94 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 και του άρθ. 79 του ν.4472/2017 λόγω παράβασης των διατάξεων του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.

Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 7.804,84 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.

4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 19.512,10 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 29/12/2017 Εκθέσεων α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Ελέγχου Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ./2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και από τις οποίες προέκυψαν τα εξής: Κατά τον έλεγχο των παραστατικών δαπανών, και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις αναμορφώσεις δαπανών στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα, με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές καθαρού συνολικού ποσού ύψους 69.583,89 πλέον ΦΠΑ ποσού ύψους 12.425,53 ευρώ και ποσού 65.682,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 135.266,61 ευρώ, οι οποίες καταλογίστηκαν συνολικά με βάση τις κάτωθι διαπιστώσεις.

1. Τα Τιμολόγια Π.Υ./2011,/2011,/2011 και/2011, εκδόσεως της επιχείρησης, με ΑΦΜ και δραστηριότητα καθαρισμοί συντηρήσεις κτιρίων, ελέγχθηκαν και χαρακτηρίστηκαν εικονικά καθώς ο εκδότης δεν υπέβαλε δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και επόμενων ετών, δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 καθώς και για τις επακόλουθες περιόδους και δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών χρήσης 2011. Η δε καθαρή αξία των ως άνω τιμολογίων ανέρχεται στο ποσό των 19.512,10 ευρώ το οποίο αποτελεί ποσοστό 1% επί των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας.

2. Τα τιμολόγια Π.Υ./2011,/2011,/2011,/2011,/2011 και/2011 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα υπηρεσίες καθαριότητας κτιρίων δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση καθώς η σύμβαση που σύναψε η προσφεύγουσα με την ανωτέρω επιχείρηση έχει ημερομηνία 8 Μαρτίου 2013.

3. Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 61.01.99.10.00 με περιγραφή «.....» ποσού ΕΥΡΩ 3.459,04, ποσού ΕΥΡΩ 2.780,00 και ποσού ΕΥΡΩ 3.500,00 και υποστηρίζονταν με «Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης» καθώς για τις δαπάνες αυτές η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με ταμειακή πληρωμή.

4. Στον λογαριασμό του αναλυτικού καθολικού 61.92.01.00.01 δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση εγγραφή εξόδου ποσού ΕΥΡΩ 65.682,72, η οποία αφορούσε διαγραφή επίδικης απαίτησης από το ασφαλιστικό ταμείο ΤΣΑΥ (καταχωρημένη σαν απαίτηση σε λογαριασμό γενικής λογιστικής 33.98.00.00).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α. Ανεπαρκής αιτιολογία για την εικονικότητα στη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Β. Ανεπαρκής αιτιολογία για την μη αναγνώριση δαπάνης παροχής υπηρεσίας λόγω μη ύπαρξης σύμβασης.

Γ. Ανεπαρκής αιτιολογία για τη μη αναγνώριση εγγραφής εξόδου που αφορούσε σε διαγραφή επίδικης απαίτησης από το ασφαλιστικό Ταμείο ΤΣΑΥ.

Στις 07-03-2018 η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας Υπόμνημα το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2018 σύμφωνα με το οποίο α) παρέχει πρόσθετες διευκρινήσεις σχετικά με την επίδικη απαίτηση από το ασφαλιστικό ταμείο ΤΣΑΥ, β) ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος είναι παραγωγικές και γ) ότι η μη αναγνώριση για έκπτωση των αποδείξεων επαγγελματικής δαπάνης λόγω ταμειακής εξόφλησης είναι εσφαλμένη. Στη συνέχεια στις 25/05/2018 η προσφεύγουσα κατέθεσε δεύτερο Υπόμνημα στην Υπηρεσία μας το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2018 με το οποίο μας προσκόμισε αντίγραφα των τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», τα οποία ο έλεγχος απέρριψε λόγω μη ύπαρξης σύμβασης μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων.

Ως προς τα τιμολόγια Π.Υ./2011,/2011,/2011 και/2011, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και δραστηριότητα καθαρισμοί συντηρήσεις κτιρίων, τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' 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:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της

έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013: «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 της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση ο έλεγχος προέβη στην διαπίστωση ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά εκ του γεγονότος και μόνο ότι ο εκδότης αυτών δεν δήλωσε τις ανωτέρω συναλλαγές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Α' και Β' τριμήνου και συνεπώς και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2011 καθώς και στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012. Επιπλέον, ο ανωτέρω

φορολογούμενος δεν υπέβαλλε καμία από τις προαναφερόμενες δηλώσεις από την χρήση 2011 έως σήμερα. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη και συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω στοιχεία, θεωρεί ότι ο εκδότης, με ΑΦΜ, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο. Ωστόσο, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων η εικονικότητα της συναλλαγής αποτελεί πραγματικό γεγονός υπό την έννοια ότι ο έλεγχος πρέπει να αποδείξει ότι δεν παρασχέθηκε η υπηρεσία που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο. Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για υπηρεσίες καθαρισμού σε γενική κλινική, υπηρεσία απαραίτητη για την λειτουργία της προσφεύγουσας επιχείρησης, το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης δεν τηρούσε τις φορολογικές του υποχρεώσεις δεν καθιστά την παρασχόμενη υπηρεσία εικονική. Το πόρισμα του ελέγχου καταλήγει στο ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος που σημαίνει ότι δεν ήταν σε θέση να παρέχει την υπηρεσία καθ' οιονδήποτε τρόπο. Προς τούτο, αρκεί να αποδείξει η φορολογική αρχή ότι δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή και το ανθρώπινο δυναμικό για να παρέχει την εν λόγω υπηρεσία. Ωστόσο έλεγχος στον ίδιο τον εκδότη δεν πραγματοποιήθηκε, ώστε να διαπιστωθεί η συναλλακτική του ικανότητα. Επιπλέον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον λήπτη των φορολογικών στοιχείων και εφόσον ο ίδιος προσκομίζει ονομαστικές επιταγές προς τον εκδότη, θα μπορούσε να ελεγχθεί η περαιτέρω πορεία των επιταγών π.χ. να διερευνηθεί η πορεία του χρήματος, αν δηλαδή αυτά επιστρέφονταν ή κατατείθεντο σε έτερο λογαριασμό. Επομένως βάσει των ανωτέρω διατάξεων, πραγματικών περιστατικών και ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν ως προς την συγκεκριμένη περίπτωση, δεν θεμελιώνεται η εικονικότητα των υπ' αριθμ./2011,/2011,/2011 και/2011 τιμολογίων Π.Υ., εκδόσεως της επιχείρησης και η από 29/12/2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κρίνεται ανατιολόγητη και καθιστά την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ομοίως οι από 29/12/2017 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού..... Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ κρίνονται ανατιολόγητες ως προς το μέρος αυτό και κατά συνέπεια η υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 ν.4472/2017 πρέπει να ακυρωθεί λόγω νομικής πλημμέλειας ενώ η υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 και η υπ' αριθμ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2011, πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ειδικότερα πρέπει να μην υπολογιστεί στο σύνολο των λογιστικών διαφορών η αξία των τιμολογίων Π.Υ./2011,/2011,/2011 και/2011, εκδόσεως της επιχείρησης καθαρής αξίας 19.512,10 και να μην αφαιρεθεί η ίδια αξία με τον αντίστοιχο ΦΠΑ ποσού 4.487,90 από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών αντίστοιχα.

Ως προς τα τιμολόγια Π.Υ./2011,/2011,/2011 και/2011 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα υπηρεσίες καθαριότητας κτιρίων τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 12 παρ. 1 και 2 του ΠΔ186/1992 ορίζεται ότι:

Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

2. Για τις χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που επαναλαμβάνονται κάθε ημέρα ή και κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα μέσα στον ίδιο μήνα, προς τον ίδιο επιτηδευματία ή πρόσωπο των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, ο πωλητής επιτηδευματίας μπορεί, αντί της έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή - πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε πώληση αγαθών ή για κάθε παροχή υπηρεσιών η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών, το είδος, η ποσότητα και η αξία των αγαθών ή το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής που συμφωνήθηκε.

"Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται το τιμολόγιο την τελευταία ημέρα του μήνα εκείνου που αφορά, στο οποίο δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή, εφόσον η πιο πάνω κατάσταση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα, ένα των οποίων επισυνάπτεται στο τιμολόγιο."

*** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.6

άρθρ.29 Ν.3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006.

Η κατάσταση αυτή δεν απαιτείται όταν τα δεδομένα αυτής προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού ή όταν το τιμολόγιο που εκδίδεται περιέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα που απαιτούνται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις."

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα υπ' αριθμ./2011,/2011,/2011,/2011,/2011 και/2011 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», στα οποία αναγράφεται η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας ήτοι «αμοιβή για την καθαριότητα του» και την χρονική περίοδο που αυτή αφορά. Τα ως άνω τιμολόγια είναι καταχωρημένα στον 62.07.01.10.23 Λογαριασμό Γενικής Λογιστικής στα βιβλία της προσφεύγουσας και δεν δύναται να μην αναγνωριστούν ως δαπάνη λόγω μη ύπαρξης σύμβασης, καθόσον δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο από τις κείμενες διατάξεις, εφόσον περιγράφεται η παρεχόμενη υπηρεσία σε κάθε εκδοθέν τιμολόγιο. Εξάλλου για την αναγνώριση μίας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση (ΣΤΕ 806/1998). Επομένως, η υπ' αριθμ.

...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 και η υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2011, πρέπει να τροποποιηθούν σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ειδικότερα πρέπει να μην υπολογιστεί στο σύνολο των λογιστικών διαφορών η αξία των τιμολογίων Π.Υ. /2011, /2011, /2011, /2011, /2011 και /2011 εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 31.200,00 και να μην αφαιρεθεί η ίδια αξία με τον αντίστοιχο ΦΠΑ ποσού 7.176,00 από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών αντίστοιχα.

Ως προς την μη αναγνώριση προς έκπτωση εγγραφής εξόδου ποσού ΕΥΡΩ 65.682,72, η οποία αφορούσε διαγραφή επίδικης απαίτησης από το ασφαλιστικό ταμείο ΤΣΑΥ

Επειδή, από την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδα 20) αναφέρεται ότι το ποσό 65.682,72 μεταφέρθηκε κατά την επίδικο χρήση , στον λογαριασμό 61.92.01.00 << εισφορές εμμίσθων ιατρών ΤΣΑΥ>> ως διαγραφή επίδικης απαίτησης καταχωρημένης ισόποσα στον λογαριασμό 33.98.00.00 <<επίδικες απαιτήσεις κατά ελληνικού Δημοσίου>> . Επίσης από το ιστορικό αυτής της εγγραφής προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό καταλογίστηκε κατόπιν έλεγχου από το ΤΣΑΥ που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κατά την χρήση 2008 και δεν υπάρχουν στοιχεία αρχικού λογιστικού και φορολογικού χειρισμού. Είναι γεγονός όμως ότι δεν εμπίπτει στις εκπιπτόμενες δαπάνες (λόγω καταλογισμού κατόπιν ελέγχου).

Επειδή, επιπλέον από την εξέταση του φακέλου που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....2018/2018 Υπόμνημά της, προκύπτει ότι έχει ασκηθεί από την προσφεύγουσα δικαστική προσφυγή και Αίτηση Συμβιβασμού κατά του ΤΣΑΥ στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών το έτος 2008, η οποία δεν έχει τελεσιδικήσει.

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση. και το αίτημα της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς την μη αναγνώριση για έκπτωση των αποδείξεων επαγγελματικής δαπάνης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«Αποδείξεις δαπανών.

1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για κάθε δαπάνη που αφορά την άσκηση της επιχείρησης του ή την εκτέλεση του σκοπού τους, αντίστοιχα, για την οποία ο δικαιούχος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου του Κώδικα αυτού, εκδίδει διπλότυπη απόδειξη δαπάνης.....

2. Στην απόδειξη δαπάνης, η οποία υπογράφεται και από το δικαιούχο και στα δύο αντίτυπα, αναγράφονται:

α) τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων όπως περιγράφονται στην παράγραφο 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού,

β) η αιτιολογία και το ποσό της δαπάνης αριθμητικώς και ολογράφως. Δεν απαιτείται η αναγραφή του ποσού ολογράφως στις αποδείξεις που εκδίδονται με Η/Υ,

γ) οι τυχόν φόροι και οι λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι αποδείξεις επαγγελματικών δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο δεν φέρουν την πλήρη περιγραφή σύμφωνα με τα οριζόμενα ανωτέρω, ήτοι διεύθυνση, επάγγελμα και ΑΦΜ των δικαιούχων της αμοιβής και ως εκ τούτου δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση.

Επειδή, για τις λοιπές λογιστικές διαφορές στο εισόδημα και τον ΦΠΑ οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/12/2017 Εκθέσεις α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες (πλην των ανωτέρω), ενώ οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί είναι απορριπτικοί ως γενικοί και αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω οι λογιστικές διαφορές της παρούσης απόφασης σε σχέση με τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου μειώνονται κατά τα προαναφερόμενα ποσά ήτοι : $19.512,10 + 31.200,00 = 50.712,00$ οπότε έχουμε λογιστικές διαφορές ΔΕΔ = $135.266,61 - 50.712,00 = 84.554,61$.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω οι φορολογητέες εισροές της παρούσης απόφασης σε σχέση με τις φορολογητέες εισροές του ελέγχου αυξάνονται κατά τα προαναφερόμενα ποσά ήτοι : $19.512,10 + 31.200,00 = 50.712$ οπότε έχουμε φορολογητέες εισροές διαφορές ΔΕΔ = $222.567,78 + 50.712,00 = 273.279,78$.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο φόρος εισροών της παρούσης απόφασης σε σχέση με τον φόρο εισροών του ελέγχου αυξάνεται κατά τα προαναφερόμενα ποσά ήτοι : $4.487,90 + 7.176,00 = 11.663,90$ οπότε ο φόρος εισροών είναι, ΔΕΔ = $139.806,10 + 11.663,90 = 151.470,00$

ΕΙΣΟΔΗΜΑ - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφ.ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Δηλωθέντα ακαθάριστα	1.970.351,24 €	1.970.351,24 €	1.970.351,24 €	0,00 €
Καθαρά κέρδη	385.627,85 €	520.894,46 €	470.182,36 €	84.554,51 €

Φορολογητέα κέρδη	385.627,85 €	520.894,46 €	470.182,36 €	84.554,51 €
Ποσοστό φόρου	20%	20%	20%	
Σύνολο φόρου	77.125,57 €	104.178,89 €	94.036,47 €	16.910,90 €
Παρακρατηθείς φόρος	140.982,93 €	140.982,93 €	140.982,93 €	
Πιστωτικό ποσό βάσει δήλωσης	63.857,36 €	63.857,36 €	63.857,36 €	
Χρεωστικό ποσό προς βεβαίωση		27.053,32 €	16.910,90 €	

Φ.Π.Α.	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφ. ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	1.171.012,46 €	1.171.012,46 €	1.171.012,46 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	276.980,55 €	222.567,58 €	273.279,68 €	-3.700,87 €
Φόρος εκροών	152.231,63 €	152.231,63 €	152.231,63 €	0,00 €
Φόρος εισροών	152.231,63 €	139.806,10 €	151.470,00 €	-761,63 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00 €	12.425,53 €	761,63 €	

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«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. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «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»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και 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.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν στις 29-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποιήσε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

(Δ) = (Β) +						
		(Α)	(Β)	(Γ)	(Γ)	(Ε)
Πρόσθετος πρόστ.	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/199 7	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/20 17	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη/2017	16.910,90€	20.293,08€	8.455,45€	5.925,58€	14.381,03€	14.381,03€
Πράξη/2017	761,63€	913,96€	380,82€	266,88€	647,69€	647,69€
Σύνολο		21.207,04€			15.028,72€	15.028,72€

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος χρήσης 2011 (πρ...../2017):

Διαφορά φόρου	16.910,90 €
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	14.381,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.291,93 €

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2011 (πρ...../2017):

Διαφορά φόρου	761,63 €
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο	647,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.409,32 €

Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 (πρ...../2017): 0 € (ΜΗΔΕΝ)

Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθ. 79 ν.4472/2017 (πρ...../2017): 0 € (ΜΗΔΕΝ)

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
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.