



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 1119

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
  - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ** ....., η οποία εδρεύει στα ....., επί της οδού ....., κατά της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)**, της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η κοινοποίηση ενημερωτικής αναφοράς του ....., στο πλαίσιο επανυποβολής δικογραφίας, από την ..... στον ..... (αρ. πρωτ. ....). Το εν λόγω έγγραφο της ..... (αρ. πρωτ. εισ. της **Δ.Ο.Υ.** ..... .....) ενημέρωνε τη **Δ.Ο.Υ.** ....., ότι από τον έλεγχο που διεξήγαγε η Υπηρεσία στα πλαίσια διερεύνησης υλοποίησης της επιδοτούμενης επένδυσης και νόμιμης καταβολής της επιδότησης (σύμφωνα με τον επενδυτικό Ν.3299/2004) στην εταιρία ....., με **ΑΦΜ** ....., για ίδρυση μονάδος τυποποίησης – συσκευασίας και συντήρησης αγροτικών προϊόντων στη ....., διαπίστωσε, μεταξύ των άλλων, ότι μερικές επιταγές που εκδόθηκαν για την εξόφληση του έργου δεν εξοφλήθηκαν αλλά ακυρώθηκαν και από σχετικό έλεγχο, με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών που διεξήγαγε το ..... διαπιστώθηκε ότι γίνεται ένας κύκλος ροής χρήματος με αφετηρία και κατάληξη τον επιχειρηματικό λογαριασμό της επιχείρησης ....., ενώ επιπλέον υπάρχουν επιστροφές χρηματικών ποσών μετά την εξόφληση επιταγών στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης ....., αλλά και κατευθείαν στον τραπεζικό λογαριασμό του ..... Περαιτέρω, από τον έλεγχο της αξίας του μηχανολογικού εξοπλισμού και τις ειδικές κατασκευές της επένδυσης διαπιστώθηκε συνολική απόκλιση ύψους ΕΥΡΩ 105.200,00 μεταξύ δεύτερης – τελικής έκθεσης του ..... και της πραγματογνωμοσύνης. Κατόπιν των ανωτέρω, με το εν λόγω έγγραφο η ..... συνέστησε στη **Δ.Ο.Υ.** ..... την περαιτέρω διερεύνηση παραβάσεων περί εικονικότητας τιμολογίων εκδόσεως ..... προς την προσφεύγουσα.

Σημειώνεται, ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 και το ποσό της περαίωσης ύψους ΕΥΡΩ 2.100,00 έχει εξοφληθεί. Συνεπώς ο νέος έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.** ..... με τα ως άνω στοιχεία, τα οποία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και τα οποία έχουν περιέλθει σε γνώση της **Δ.Ο.Υ.** ..... με το υπ. αριθ. πρωτ. .... έγγραφο της .....

Μετά το προαναφερόμενο έγγραφο της ....., εκδόθηκε η υπ. αριθ. .... εντολή ελέγχου κατά της προσφεύγουσας, από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** ..... Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1019/2011, παράλληλα με την έκδοση της με αριθμό ..... οριστικής πράξης επιβολής

Προστίμου Κ.Β.Σ., εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, βάσει του Ν.3888/2010, με αριθμό ..... το οποίο κοινοποιήθηκε μεν στην προσφεύγουσα αλλά δεν έγινε αποδεκτό από αυτήν. Μετά από την άρνηση της προσφεύγουσας να αποδεχθεί το με αριθμό ..... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.** ..... σύμφωνα με τις διατάξεις του Εισοδήματος (Άρθρο 66 Ν.2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.** ....., σύμφωνα με τις διατάξεις του Εισοδήματος (Άρθρο 66 Ν.2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) σε εκτέλεση της υπ. αριθ. .... εντολής μερικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2006 - 2008, συντάχθηκαν η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρο 66 Ν.2238/1994) και η από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρο 66 Ν.2238/1994) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος ύψους **ΕΥΡΩ 3.235,63**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., μειώθηκε το ποσό του φόρου για επιστροφή κατά ΕΥΡΩ 20.426,05 και διαμορφώθηκε στα ΕΥΡΩ 905,09.

Με τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 9.994,00**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη χρήση 2008 έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο (τιμ. .... καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 699.610,00), κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, το οποίο είναι μερικώς εικονικό και η αξία της μερικής εικονικότητας είναι ΕΥΡΩ 105.200,00. Για την παράβαση

αυτή καταλογίστηκε πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που δεν απέδωσε ή που επιστράφηκε ήτοι ΕΥΡΩ 9.994,00 ( $105.200,00 \times 19\% = 19.988,00 \times 50\% = 9.994,00$ ), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79, παρ. 1, του Ν.4472/2017.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αρ. .... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)**, της με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και με αρ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι καταλογισθείσες πράξεις αφορούν παραγεγραμμένο έτος, δεδομένου ότι αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008.
2. Ο έλεγχος προέβη σε ανύπαρκτες παραβάσεις που δε συνάδουν με το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, καταχρηστικά καταλογίστηκαν παραβάσεις για ανύπαρκτες παραλείψεις ή παρατυπίες.

**Αναφορικά** με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

#### Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) 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».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4, 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: 2. «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -

Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, 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. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.....

2. «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

**Επειδή,** με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 49, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

**Επειδή,** με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13, αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 (οικονομικά έτη 2007, 2008 και 2009) με την αποδοχή και εξόφληση του με αρ. .... Εκ/κού Σημειώματος Περαιώσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 και στη συνέχεια, στις ....., περιήλθε στη διάθεση της **Δ.Ο.Υ.** ..... το υπ. αριθ. πρωτ. .... έγγραφο της ....., το οποίο **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε.. Ομοίως για το Φ.Π.Α. καθώς και για τα πρόστιμα που συνδέονται με το Φ.Π.Α., λόγω του συμπληρωματικού στοιχείου σύμφωνα με την παραγράφου 3, του άρθρου 49, του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. γ' της περ. 2 του άρθρου 57, του Ν.2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής, καθώς και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, λόγω του ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν το έτος 2017, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, χρήσης 2008, δεν είχε παραγραφεί.

#### Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα

του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι σχετικές η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρο 66 Ν.2238/1994) και η από ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνουν πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν υπάρχει θέμα ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

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

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

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, ορίζεται: 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 τα ανωτέρω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .... επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

.....

Διαφορά φόρου: **1470,74 €**

|                                 | (Α)                              | (Β)                            | (Γ)                                                          | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ) |
|---------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
|                                 | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν.2523/1997<br>(120%) | ΑΡΘΡΟ 58<br>παρ.1<br>ΚΦΔ (50%) | ΤΟΚΟΙ<br>ΑΡΘΡΟΥ 53<br>ΚΦΔ (53<br>μήνες Χ 0,73%<br>= 38,69 %) | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ<br>ΠΑΡ. 1<br>ΑΡΘΡΟΥ 49<br>Ν. 4509/2017 |                                        |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | <b>1.764,89 €</b>                | <b>735,37 €</b>                | <b>569,03 €</b>                                              | <b>1.304,40 €</b>                                          | <b>1.304,40 €</b>                      |

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **ΑΦΜ** ..... και την επικύρωση της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)** (με την τροποποίηση της πράξης αυτής αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017), της με αρ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και της με αρ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

(άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| <b>Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</b> |
|-------------------------------------------------------|----------------------|------------------------------|
| Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)                        | 1.470,74             | 1.470,74                     |
| Πρόσθετος φόρος (120%)                                | 1.764,89             | 0,00                         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013                    | 0,00                 | 735,37                       |
| Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013                       | 0,00                 | 569,03                       |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                            | <b>3.235.63</b>      | <b>2.775,14</b>              |

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, οριστικό ποσό με την παρούσα απόφαση: Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ΕΥΡΩ 905,09 (το ποσό μειώνεται με την παρούσα πράξη κατά ΕΥΡΩ 20.426,05)

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

|                                                    |          |
|----------------------------------------------------|----------|
| <b>Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008</b> |          |
| <b>Πρόστιμο / (19.988,00 X 50%)</b>                | 9.994,00 |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         | 9.994,00 |

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**Σημείωση :**

**Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων  
Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.**