



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-05-2018

Αριθμός απόφασης: 1126

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail

:ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url :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.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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. Την με αρ. πρωτοκόλλου/..-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου, στην διεύθυνση, κατά της υπ.αρ./19-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2011, συνολικού ποσού 179.753,11 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ.αρ./19-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2011, συνολικού ποσού 179.753,11 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **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:

Κατόπιν της/2012 εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, η οποία εκδόθηκε με αφορμή τη με αριθμό/2012 μήνυση της προσφεύγουσας προς τους, και, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας από το ΣΔΟΕ για τις συναλλαγές - έκδοση φορολογικών στοιχείων από την ατομική της επιχείρηση προς της επιχείρηση «.....». Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας εκδόθηκαν δέκα (10) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία προς την «.....» συνολικής αξίας 219.493,40€ πλέον Φ.Π.Α. 50.483,48€ κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010. Υποκρυπτόμενα πρόσωπα στις παράνομες αυτές συναλλαγές υπήρξαν οι με ΑΦΜ, πραγματικός φορέας της επιχείρησης και ο με ΑΦΜ, συνεργός του πραγματικού φορέα της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την από ../07/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τη με αριθμό ../19-06-2015 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 438.986,80€, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010. Κατά της πράξεως αυτής ασκήθηκε η με αριθμό πρωτ./-10-2015 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/-02-2016 απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή και ακυρώθηκε η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου για λόγους τυπικής πλημμέλειας, μη εξετασθέντων των λοιπών προβαλλόμενων λόγων, παρήγγειλε δε στην αρμόδια φορολογική αρχή να προβεί σε νέα κοινοποίηση της πράξης, η οποία εξέδωσε την με αριθμό ../.-03-2016 πράξη επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμό πρωτ./-04-2016 ενδικοφανή προσφυγή η οποία απερρίφθη με την με αριθμό/-09-2016 Απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. με τη με αριθμό εντολή ελέγχου/-06-2017 διενήργησε έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της παραπάνω διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94, τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05, ΠΟΛ. 1081/05, καθώς και του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α..

Με την υπ' αρ./19.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2011 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 80.017,70 και πρόσθετος φόρος ύψους 99.735,41€ ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 179.753,11€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2010 εξέδωσε προς την επιχείρηση «....., δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 219.493,40€ ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς την συναλλαγή, **έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2010 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ). Επιπλέον, **προσδιόρισε** στη φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 και τα καθαρά αποτελέσματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 και κατ' επέκταση τις φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 όπου ορίζεται ότι: «σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα στην Φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προσδιορίζονται όπως στη Φορολογία Εισοδήματος».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν παρέδωσε προς ελεύθερη χρήση τα φορολογικά της στοιχεία, αλλά σε υπεύθυνο λογιστηρίου, με την βεβαιότητα ότι η συμπλήρωση θα γίνονταν όπως ο νόμος ορίζει και ουδέποτε θα αποτολμούσε να τα παραδώσει σε ελεύθερη χρήση. Η χρησιμοποίηση των βιβλίων και στοιχείων της έγινε με αξιόποινες πράξεις, παρά την θέληση της και επειδή δεν τα παρέδωσε προς ελεύθερη χρήση για αυτό και προσέφυγε ενώπιον της Ποινικής Δικαιοσύνης, με μηνυτήρια αναφορά στον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, ο οποίος άσκησε ποινική δίωξη σε βάρος αυτών που την εξαπάτησαν.
2. Με δεδομένο ότι είναι αυτή που κατήγγειλε τις φορολογικές παραβάσεις που συντελέστηκαν σε βάρος της και σε βάρος του Δημοσίου, έπρεπε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 3610/2007 και 3842/2010 και των σχετικών εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπουν κίνητρα για την αποκάλυψη παραβατικής συμπεριφοράς σε περιπτώσεις φορολογικών υποθέσεων, να τύχει των ευεργετημάτων των νόμων αυτών και να μην εκδοθεί σε βάρος της η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.
3. Δεν υπήρξε οιαδήποτε συνέργειά της στην τέλεση των φορολογικών παραβάσεων γι αυτό και αμέσως μετά την διαπίστωση αυτών, προσέφυγε τόσο ενώπιον της Δικαιοσύνης όσο και στην αρμόδια Φορολογική Αρχή.

4. Σ' ένα Κράτος Δικαίου, δεν είναι επιτρεπτό να τιμωρείται αυτός που αποκαλύπτει τις έκνομες πράξεις, όταν μάλιστα η Φορολογική Αρχή διαπιστώνει ότι ουδεμία συμμετοχή είχε, ούτε απεκόμισε οιοδήποτε όφελος.
5. Έλλειψη αιτιολογίας, το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική διοίκηση.
6. Της επιβολής της κύρωσης προηγείται η ακρόαση του Διοικουμένου.
7. Την συνδρομή υπαιτιότητας (δόλου ή αμέλειας) στο πρόσωπο του Διοικούμενου, διότι η ευθύνη είναι υποκειμενική, εφόσον βάσει αυτής γίνεται η επιμέτρηση του μεγέθους της διοικητικής κύρωσης.
8. Αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 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...».

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, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, η εικονικότητα των τιμολογίων είναι πλήρως αιτιολογημένη, όπως αποδεικνύεται από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου. Αυτό προκύπτει και από την από ../07/2014 έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις είχε την ευθύνη του ελέγχου, της διαχείρισης και της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν

από την δραστηριότητα της επιχείρησής της. Το γεγονός ότι, ενήργησε καταθέτοντας σχετική μήνυση προς την Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, δηλώνει ότι είχε γνώση της κατάστασης και των αποτελεσμάτων των ενεργειών των εμπλεκόμενων προσώπων, για τις πράξεις τις οποίες κατήγγειλε.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από την νομολογία, αν ο φορολογούμενος παραδώσει τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, ευθύνεται έναντι της φορολογικής αρχής για τις διαπραχθείσες παραβάσεις, ανεξάρτητα αν αναμίχθηκε ή όχι στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης, αφαιρέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέληση του φορολογούμενου κατ' άλλο τρόπο, ο τελευταίος δεν φέρει ευθύνη. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση στον, και επομένως διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, στην οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. [1159/2014 ΣΤΕ (627673)].

Επειδή, οι διατάξεις των νόμων 3610/2007 και 3842/2010 αφορούν στις καταγγελίες των φορολογουμένων για τη παθητική δωροδοκία των εφοριακών και τελωνειακών υπαλλήλων και δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982). Η επιβολή δε του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.....»

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό του φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Ν. 2690/1999** ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητου του διενεργηθέντος ελέγχου ο οποίος συμπαρασύρει αναπόφευκτα σε ακυρότητα και την προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμος και πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι αυτή φέρει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η οποία συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, επί του με αριθμ. **../-10-17 Σημειώματος Διαπιστώσεων** της Δ.Ο.Υ. που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την **../10/2017**, ο δικηγόρος της προσφεύγουσας δυνάμει της από **01/11/2017** εξουσιοδότησης, κατέθεσε τις απόψεις της προσφεύγουσας στις **../11-17** (αρ.πρωτ.....), τις οποίες έλαβε υπόψη ο έλεγχος κατά τη σύνταξη της τελικής έκθεσης χωρίς να αλλάξει την τελική του κρίση.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

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

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

Επειδή 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, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα

προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό/19-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), 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' αριθμ./19-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **80.017,70€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	99.735,41 €	40.008,85€	30.958,85€	70.967,70€	70.967,70€

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από ../7/2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. όσο και στην από 18/12/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, και **την επικύρωση της** με αριθμό/19-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

- Η με αριθμό/-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,

οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος	80.017,70 €	80.017,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	99.735,41 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	40.008,85 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	30.958,85€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	179.753,11 €	150.985,40 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.