



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/...../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της με αριθμό/...../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, του με αρ./27-12-2217 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και του με αρ./27-12-2217 οριστικού διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 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 από 21/2/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/...../27-12-2017 προσβαλλόμενη πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **6.000,00 €**, λόγω ανακριβούς καταχώρησης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε τριακόσιες τριάντα πέντε (335) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13, 17 και 18 του ΚΒΣ (π.δ. 186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, ποσό ίσο με το 1/3 του προβλεπόμενου άρθρου 5 παρ. 8 περ. ε' και 9 του Ν.2523/97.
2. Με την με αριθμό/...../27-12-2017 προσβαλλόμενη πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **6.000,00 €**, λόγω ανακριβούς καταχώρησης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε εβδομήντα επτά (77) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13, 17 και 18 του ΚΒΣ (π.δ. 186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, ποσό ίσο με το 1/3 του προβλεπόμενου άρθρου 5 παρ. 8 περ. ε' και 9 του Ν.2523/97.
3. Με το με αριθμό/27-12-2217 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας ποσού **34.149,79 €**.
4. Με το με αριθμό/27-12-2217 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας ποσού **6.791,86 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../14-6-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα δημοτική επιχείρηση, με

αντικείμενο εργασιών «Δραστηριότητες γραφείων κηδείων και συναφείς δραστηριότητες». Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, για τη χρήση 2011, εξέδωσε διακόσιες τριακόσιες τριάντα πέντε (335) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (No 5389 – 5704 Α.Π.Υ. κηδείων και No0 –8 Α.Π.Υ. Μνημοσύνων) και για τη χρήση 2012, εξέδωσε εβδομήντα επτά (77) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (No 5705 – 5766 Α.Π.Υ. κηδείων και No9 – 1493 Α.Π.Υ. Μνημοσύνων) προς διάφορους πελάτες, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς, για το λόγο ότι ενώ καταχωρήθηκαν στο σώμα αυτών ξεχωριστά οι δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών της, δεν συνοδεύονταν από τα αντίστοιχα δικαιολογητικά στοιχεία. Στη συνέχεια, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το με αρ. .../4-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα κατέθεσε σχετικό Υπόμνημα στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας αντίγραφα μέρους των δικαιολογητικών των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών της, τα οποία λήφθηκαν υπόψη μόνο ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., καθώς δεν αφορούσαν στο σύνολο των δαπανών τα οποία αναγράφονταν στα επίδικα φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ.γ' του ν.2859/2000 τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα. Επιπλέον, παρέδωσε στον έλεγχο τα σχετικά παραστατικά που είχε λάβει, ενώ ζήτησε προθεσμία για να παραδώσει και τα υπόλοιπα, κάτι που δεν έγινε αποδεκτό από τη φορολογική αρχή.
- Αναιτιολόγητη η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.. Δεν αναφέρει τους λόγους για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 και 5 του Ν.2859/00 ορίζεται : «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. ... 5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: ... γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,

- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.»

Επειδή η ΠΟΛ. 89/15-5-1985 περί «Ακαθάριστων εσόδων επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών» στην παράγραφο 3 αναφέρει «Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από τον δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (κληρονόμου ή συγγενούς του αποθανόντος), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.».

Επειδή στην Εγκύκλιο Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίζεται ότι τα έξοδα που πραγματοποιούν τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους προκειμένου να μην ληφθούν υπόψη στην φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΠΑ, θα πρέπει : α) να καταχωρίζονται σε ιδιαίτερη στήλη του βιβλίου εσόδων – εξόδων, β) να αναγράφονται χωριστά στην ΑΠΥ και γ) τα πρωτότυπα παραστατικά να αποδίδονται στον πελάτη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 19, του ΦΠΑ. Ωστόσο, για λόγους τεκμηρίωσης του ύψους των εν λόγω δαπανών είναι σκόπιμο να διατηρούνται από την επιχείρηση αντίγραφα των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν παραστατικά ή στοιχεία, ο μόνος σύννομος τρόπος για την είσπραξη αυτών από τον πελάτη, είναι να περιληφθούν αυτές στην αμοιβή του επιτηδευματία.

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.».

Επειδή στο άρθρο 23§1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 παρ.1 Ν.4223/2013, ορίστηκε ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε τις επίμαχες Α.Π.Υ., στις οποίες ανέγραφε την αμοιβή της και σε ξεχωριστή στήλη τις δαπάνες στις οποίες προέβαινε για λογαριασμό των πελατών της, χωρίς να διαφυλάττει τα σχετικά παραστατικά ή έγγραφα, ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της δαπάνης. Κατόπιν υπομνήματός της, προσκόμισε στο έλεγχο παραστατικά μέρους των δαπανών που αναγράφονται στις επίδικες Α.Π.Υ.. Συγκεκριμένα, για τη χρήση 2011, οι δαπάνες που αρχικά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως ακαθάριστη αμοιβή, ελλείπει παραστατικών, ήταν καθαρής αξίας 205.546,37 €. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα προσκόμισε παραστατικά καθαρής αξίας 86.151,59 €. Για τη χρήση 2012, οι δαπάνες που αρχικά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως ακαθάριστη αμοιβή, ελλείπει παραστατικών, ήταν καθαρής αξίας 37.216,82 €. Η προσφεύγουσα προσκόμισε παραστατικά καθαρής αξίας 13.469,03 €. Τα εν λόγω προσκομιζόμενα παραστατικά αφορούν σε δαπάνες υπέρ Δήμου, για αμοιβή της εκκλησίας και διάφορα εργατικά. Ο έλεγχος αναγνώρισε τις δαπάνες που προσκομίστηκαν και αναγράφονταν στις επίδικες Α.Π.Υ. και επαναπροσδιόρισε τις ακαθάριστες αμοιβές στις ελεγχόμενες χρήσεις, με βάση τα προσκομιζόμενα παραστατικά.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, όπως διατυπώνονται στις Εγκυκλίους ΠΟΛ. 89/15-5-1985 και Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988, «...οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών, δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους.»

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. αλλά ούτε και μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, κανένα στοιχείο το οποίο θα αποδείκνυε το αληθές των επίδικων δαπανών, ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, η από 27/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

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

Επειδή 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 των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του υπ' αριθμ. ...**6/27-12-2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και του με αριθμό**/27-12-2017** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 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.**/27-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **15.522,63 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α 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	18.627,16 €	7.761,31 €	6.005,71 €	13.767,02 €	13.767,02 €

- Η υπ' αριθμ.**/27-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **3.087,21 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.704,65 €	1.543,60 €	1.194,44 €	2.738,04 €	2.738,04 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., ως ακολούθως :

α) την απόρριψη αυτής ως προς : 1) τον με αριθμό/27-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και 2) τον με αριθμό/27-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά μόνο ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της με αριθμό/...../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και της με αριθμό/...../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---------------	-----------------------

Φ.Π.Α.	15.522,63 €	15.522,63 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	18.627,16 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	7.761,31 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	6.005,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.149,79 €	29.289,65 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	3.087,21 €	3.087,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	3.704,65 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	1.543,60 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	1.194,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.791,86 €	5.825,25 €

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2011

Ποσό καταλογισμού : $15 \times 1.200,00 = 18.000,00 / 3 = 6.000,00 \text{ €}$

Χρήση 2012

Ποσό καταλογισμού : $15 \times 1.200,00 = 18.000,00 / 3 = 6.000,00 \text{ €}$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.