



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-2018  
Αριθμός Απόφασης: 1016

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@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.) (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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

**4. Τη με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., διαθέτων ατομική επιχείρηση ενοικιάσεως δωματίων με έδρα την ....., κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 του ν. 4337/2015, διαχ/κής περιόδου ....., β) της με αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους**

.....διαχειριστικής περιόδου ....., γ) της με αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ/κής περιόδου ..... και δ) της με αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του α.ρ 4 του ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** .....
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 του ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων διατηρούσε από τις ..... μέχρι και τις ....., (που προέβη σε διακοπή) στην ....., επιχείρηση ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων. Η επιχείρηση εντάχθηκε στο ΕΣΠΑ περιόδου ..... με δράση ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge και για την υπό έλεγχο χρήση ....., είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας ....., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. .... το από ..... Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της παραπάνω υπηρεσίας με συνημμένα : α) το με αριθμ. .... Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) και β) Ένας ψηφιακός δίσκος (CD) που περιείχε τον υποβληθέντα από τη ..... φάκελο με αίτημα ολοκλήρωσης στην ..... για λογαριασμό της προσφεύγουσας. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. .... εξέδωσε την υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου, βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων που είχαν προκύψει από το ως άνω περιγραφόμενο Δελτίο Πληροφοριών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει τη χρήση ..... με τις διατάξεις του Ν. 3296/2004.

Σύμφωνα με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 προέκυψαν τα εξής συμπεράσματα:

#### **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ .....**

Έλαβε από την βρετανική οντότητα ..... στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, ένα (1) μερικώς εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-

lodge, με αρ. .... και συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00€ για λήψη υπηρεσιών (ενδοκοινοτική απόκτηση) απροσδιόριστης εικονικής αξίας.

Με την αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (αρ. 7 του ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Ζήτησε, έλαβε από την βρετανική οντότητα ..... και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, **ένα (1) μερικώς εικονικό** Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, με αρ. .... και συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00€ για λήψη υπηρεσιών (ενδοκοινοτική απόκτηση), χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2§1, 12§1 και 18§2&9 του ΚΒΣ, όπως ίσχυαν.

Με την αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμων ΦΠΑ (αρ. 4 του ν. 2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό ποσό προστίμων ίσο με εξακόσια ευρώ (600,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών – μετάταξης για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 36§1 του ν. 2859/2000 όπως ίσχυαν και
- Δεν υπέβαλλε Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων, για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποίησε το ..... τρίμηνο του ....., κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 36§5δ του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των αρ. 11 παρ 1 & 2 και 12 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν.

Με την αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους ..... (διαχ. έτος ..... ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου για καταβολή ύψους 72,91€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 87,49€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4,17€, ήτοι συνολικό ποσό για βεβαίωση 164,57€.

Με την αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 5.750,00€, πρόσθετος φόρος 6.900,00€, ήτοι σύνολο 12.650,00 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Από τη Δ.Ο.Υ. δεν διαπιστώθηκε η παράβαση λήψης εικονικού στοιχείου ως προς τη συναλλαγή, αλλά το τιμολόγιο θεωρήθηκε εν μέρει εικονικό (υπερτιμολογημένο) και η εξόφλησή του έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος. Επιπλέον, ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο και επί σειρά ετών λειτουργούσε την επιχείρησή του με έδρα την Αγγλία και με υποκαταστήματα στην Ελλάδα.
2. Άκυρη η πράξη επιβολής από τη φορολογική αρχή ενιαίου προστίμου για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου αφού υπό το καθεστώς του αρ. 5 του ν. 2523/97 η λήψη και η καταχώριση εικονικού τιμολογίου αποτελούν αυτοτελείς παραβάσεις, για κάθε μία εκ των οποίων προβλέπεται επιβολή ιδιαίτερου προστίμου. Σύμφωνα μάλιστα με τη διάταξη της παρ. 16 του αρ. 40 του ν. 3220/2004, εφ' όσον επιβάλλεται πρόστιμο για τη λήψη του εικονικού τιμολογίου, δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώριση του ιδίου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη .
3. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας όταν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη εικονικών στην περίπτωση που ο εκδότης είναι φορολογικά ανύπαρκτος, το φέρει η φορολογική αρχή, ενώ αν ο εκδότης είναι φορολογικά υπαρκτός, δημιουργείται τεκμήριο καλής πίστεως του λήπτη με συνέπεια να πρέπει να αποδειχτεί από τη φορολογική αρχή η έλλειψη της καλής πίστης του λήπτη.
4. Η ανυπαρξία παραβάσεως του ΚΒΣ οδηγεί περαιτέρω και στην ακύρωση των πράξεων που έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα, δηλ της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου, η οποία δεν προσδιορίζει τα αποτελέσματα με αυτοτελή έλεγχο, αλλά παραπέμπει στην έκθεση ελέγχου του ....., καθιστώντας άκυρες τις πράξεις επιβολής φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «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,** στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. 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,** για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορουμένου να αποκρύψει φορολογητέα υλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της

αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**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**, 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**, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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**, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι : «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. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί 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 τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον 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, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., 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 Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο πληροφοριακό δελτίο στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92): «Σύμφωνα με το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών προκύπτει ότι το ....., μετά από έλεγχο που έγινε κατόπιν παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα, έχει ήδη διαπιστώσει τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνίστανται στην έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους τριών βρετανικών οντοτήτων (μία εκ των οποίων είναι η ..... ) προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα ..... Στα πλαίσια του ελέγχου που πραγματοποίησε το ..... διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της προσφεύγουσας δια της συνακόλουθης λήψης εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία ....., στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ ..... δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.»

**Επειδή**, κατόπιν της υποβολής το ..... από το ..... στον Οικονομικό Εισαγγελέα της αναφοράς σχετικά με την ως άνω παραγγελία του, ο τελευταίος βασιζόμενος στα ευρήματα που εμπεριέχονταν σε αυτή διαβίβασε τη με αριθ. .... νέα παραγγελία, στην οποία ζήτησε τον έλεγχο των φορολογικών θεμάτων που ανέκυψαν, καθώς και έρευνα περί τυχόν τέλεσης του αδικήματος της απιστίας σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ..... είχε **ήδη διαπιστώσει** τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων, που συνίσταται στην **έκδοση** εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των τριών ως άνω βρετανικών οντοτήτων προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα .....

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε στη συνέχεια διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ελεγχόμενης οντότητας ....., δια της συνακόλουθης **λήψης** εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία ....., στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ ..... δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή ελέγχου-έρευνας του ..... σχετικά με τις συναλλαγές της ως άνω ελεγχόμενης με τις Βρετανικές εταιρίες, με την οποία διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (.....), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην ..... από το .....**), με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. **Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη ..... και**

....., λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, από την έρευνα που διενεργήθηκε: α) από τους ελέγχους που διενήργησε το ..... σε πελάτες- λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το ..... στην έδρα της οντότητας ..... στην οδό ..... και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που μας χορηγήθηκαν από τον ενδιαμέσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στο ..... οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. .... Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη ..... μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία, είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπώδως, είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την ..... στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην ..... για λογαριασμό των πελατών τους.
- 2) Για το λόγο αυτό, **κατασκευάστηκαν** στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα

αυτή διεγράφη την ..... από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

- 3) Σε εκατόν είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (σε 118 περιπτώσεις) είτε ως προκαταβολή (σε 3 περιπτώσεις), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της ....., επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του ..... και από τα ευρήματα της κατάσχεσης προέκυψε ότι συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της .....και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων του ελέγχου, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις **θα αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του ....., η ελεγχόμενη οντότητα ....., έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας ..... με στοιχεία ..... και συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

**Σημειώνεται τέλος** ότι η ελεγχόμενη έχει εκταμιεύσει την επιχορήγηση για τη δράση digi-lodge (**δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων**).

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ..... έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι: « ..Το σκεπτικό και τα επιχειρήματα τα αναφερόμενα στο παραπάνω εκτεθέν Δελτίο Πληροφοριών του ..... υιοθετούνται από τον παρόντα έλεγχο ως εκτενή, επαρκή και πλήρη και καταλογίζει στην επιχείρηση ..... την παράβαση λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας ..... με αριθμό ....., καθαρής αξίας 25.000,00€ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη κάποια ισχυρά στοιχεία που να αποδομούν το παραπάνω σκεπτικό της εικονικότητας και να δίνουν στον έλεγχο τη δυνατότητα διαφοροποίησης του από το Δελτίο Πληροφοριών του .....».

**Επειδή**, εν προκειμένου η Δ.Ο.Υ. .... απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού τιμολογίου, την οποία και αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα του Δελτίου Πληροφοριών του ..... και το οποίο διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή**, για να εκπέσει μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη (ΣτΕ 753/2012 βλ. ΣτΕ 327/2000, 3988/1998 κ.ά.).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν.2859/00** ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ....., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 7 παρ. 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. 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. **γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

**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** με τις διατάξεις του άρθρου 58<sup>Α</sup>§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

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

1...

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 με αριθμό ..... οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους ..... (χρήση .....) 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. .... οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους ..... (χρήση .....) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Διαφορά φόρου: **72,91€**

|  |     |     |     |             |              |
|--|-----|-----|-----|-------------|--------------|
|  | (Α) | (Β) | (Γ) | (Δ)=(Β)+(Γ) | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ |
|--|-----|-----|-----|-------------|--------------|

|                                     | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν.2523/1997<br>(120%) | ΑΡΘΡΟ<br>58 ΚΦΔ<br>(10%) | ΤΟΚΟΙ<br>ΑΡΘΡΟΥ<br>53 ΚΦΔ<br>(53 μήνες<br>X 0,73% =<br>38,69 %) | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>Υ ΠΑΡ. 1<br>ΑΡΘΡΟΥ<br>49 Ν.<br>4509/2017 | ΚΥΡΩΣΗ<br>ΜΕΤΑΞΥ (Α) και<br>(Δ) |
|-------------------------------------|----------------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br/>ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 87,49 €                          | -                        | 28,21€                                                          | 28,21€                                                         | 28,21€                          |

**Επειδή**, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του με αριθμό ..... οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ..... 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. .... οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ΦΠΑ περιόδου ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Διαφορά φόρου: **5.750,00 €**

|                                     | (Α)                              | (Β)                       | (Γ)                                                             | (Δ)=(Β)+(Γ)                                                    | ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ<br>ΚΥΡΩΣΗ<br>ΜΕΤΑΞΥ (Α) και<br>(Δ) |
|-------------------------------------|----------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
|                                     | ΑΡΘΡΟ 1<br>Ν.2523/1997<br>(120%) | ΑΡΘΡΟ<br>58Α ΚΦΔ<br>(50%) | ΤΟΚΟΙ<br>ΑΡΘΡΟΥ<br>53 ΚΦΔ<br>(53 μήνες<br>X 0,73% =<br>38,69 %) | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΠΡΟΣΤΙΜΟ<br>Υ ΠΑΡ. 1<br>ΑΡΘΡΟΥ<br>49 Ν.<br>4509/2017 |                                                 |
| <b>ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br/>ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ</b> | 6.900,00 €                       | 2.875,00 €                | 2.224,68€                                                       | 5.099,68€                                                      | 5.099,68€                                       |

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ως ακολούθως :

**α) την επικύρωση των** : 1) με αριθμό ..... οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους ..... (χρήση ..... ) και 2) με αριθμό ..... οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών 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.

**β) την επικύρωση των:** 1) με αριθμό ..... πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., 2) με αριθμό ..... πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 4 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

**Φόρος Εισοδήματος**

**Οικονομικό έτος ..... (χρήση .....)**

|                                                 | Βάσει ελέγχου   | Βάσει απόφασης<br>ΔΕΔ |
|-------------------------------------------------|-----------------|-----------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                               | 72,91€          | 72,91€                |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%) | 87,49 €         | 0,00 €                |
| Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013              | <b>0,00</b>     | 0,00 €                |
| Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013                 | <b>0,00</b>     | 28,21€                |
| Εισφορά αλληλεγγύης                             | <b>4,17</b>     | 4,17                  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                      | <b>164,57 €</b> | <b>105,29 €</b>       |

**ΦΠΑ**

Με την αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου .....

**Διαχειριστική περίοδος .....**

|                                                 | Βάσει ελέγχου      | Βάσει απόφασης<br>ΔΕΔ |
|-------------------------------------------------|--------------------|-----------------------|
| Φ.Π.Α.                                          | 5.750,00 €         | 5.750,00 €            |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%) | 6.900,00 €         | 0,00 €                |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013             | <b>0,00</b>        | 2.875,00€             |
| Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013                 | <b>0,00</b>        | 2.224,68 €            |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                      | <b>12.650,00 €</b> | <b>10.849,68€</b>     |

**Πρόστιμο ΚΒΣ**

Με την αριθμ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου ..... : **5.000,00€**

**Πρόστιμο ΦΠΑ**

Με την αριθμ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 4 του ν. 2523/1997)  
διαχειριστικής περιόδου .....: **600,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.