



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 18/5/2018

Αριθμός απόφασης: 969

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 1064/12-04-2017 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. Τη Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **Α.Φ.Μ.:** ... κατά **α)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, **β)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, **γ)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **δ)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 έως 31/12/2011, **ε)** της με αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, **στ)** της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, **ζ)** της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011, **η)** της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, **θ)** της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013, **ι)** της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011, **ια)** της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, **ιβ)** της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 έως 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.** ... , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011 – 31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικά πρόστιμο **13.608,48€** για: α) έκδοση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, άνω των 880€, συνολικής αξίας 64.042,44€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση γ' του Ν. 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $64.042,44 \times 20\% = 12.808,48\text{€}$, β) μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων - εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 6, 18, 19 του Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $600/3=200\text{€}$ και γ) μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1α & 3α του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $1.800/3=600\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2012** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

συνολικά πρόστιμο **39.352,47€** για: α) έκδοση τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880€ έκαστο, συνολικής αξίας 192.762,33€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση γ' του Ν. 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $192.762,33 \times 20\% = 38.552,46\text{€}$, β) μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων - εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 6, 18, 19 του Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $600/3=200\text{€}$ και γ) μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1α & 3α του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $1.800/3=600\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ...- **2017**.

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικά πρόστιμο **13.238,86€** για: α) έκδοση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, άνω των 880€, συνολικής αξίας 62.194,30€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περίπτωση γ' του Ν. 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $62.194,30 \times 20\% = 12.438,86\text{€}$, β) μη τήρηση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων - εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 4, 6, 18, 19 του Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $600/3=200\text{€}$ και γ) μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1α & 3α του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν 4337/15, δη πρόστιμο ποσού $1.800/3=600\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 έως 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 8.826,07€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 10.591,28€, δη σύνολο φόρου **19.417,35€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 έως 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 82.602,49€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 109.115,78€ εισφοράς αλληλεγγύης 8.327,33€ και τέλους επιτηδεύματος 1.250,00€, δη σύνολο φόρου

201.295,60€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017.**

- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 18.666,05€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 21.715,20€, εισφοράς αλληλεγγύης 2.015,10€ και τέλους επιτηδεύματος 1.250,00€, δη σύνολο φόρου **43.646,35€.** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017.**
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011,** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. 15.908,14€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 19.089,77€, δη σύνολο φόρου **34.997,91€.** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω υπολογισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017.**
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012,** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. 47.882,16€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 57.458,59€, δη σύνολο φόρου **105.340,75€.** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω υπολογισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017.**
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013,** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. 15.449,06€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης 18.538,87€, δη σύνολο φόρου **33.987,93€.** Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω υπολογισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017.**
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011,** του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **7.364,88€**, για μη απόδοση ως εκδότρια φόρου βάσει ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με αρ..../2011 καθαρής αξίας 64.042,44€ πλέον Φ.Π.Α. 14.729,76€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που δεν αποδόθηκε, $14.729,76€ \times 50\% = 7.364,88€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017**.

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **22.167,67€**, για μη απόδοση ως εκδότρια φόρου βάσει τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880€ έκαστο, συνολικής αξίας 192.762,33€ πλέον ΦΠΑ 44.335,34€ και συγκεκριμένα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με αρ..../2012 καθαρής αξίας 45.219,24€ πλέον Φ.Π.Α. 10.400,43€, αρ..../2012 καθαρής αξίας 47.651,45€, πλέον Φ.Π.Α. 10.959,83€, αρ..../2012 καθαρής αξίας 47.019,52€ πλέον Φ.Π.Α. 10.814,49€ και αρ..../2012 καθαρής αξίας 52.872,12€ πλέον Φ.Π.Α. 12.160,59€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που δεν αποδόθηκε, $44.335,34€ \times 50\% = 22.167,67€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον ΑΧΚ ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 6 του Ν.2523/97 και αρ. 79 του Ν.4472/17 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 έως 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **7.152,34€**, για μη απόδοση ως εκδότρια φόρου βάσει ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών με αρ. .../2013 καθαρής αξίας 62.194,30€ πλέον Φ.Π.Α. 14.304,69€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που δεν αποδόθηκε, $14.304,69€ \times 50\% = 7.152,34€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με ΑΧΚ τον ...- **2017**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ... , σε εκτέλεση της με αριθ. .../2017 εντολής ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 και της με αριθ. .../2016 εντολής για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2016 έγγραφο της Ειδικής Δ/σης Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς, (με αριθ. πρωτ. εισ.: ΕΜΠ..../2016) για την προσφεύγουσα, με συνημμένα α) το από .../2016 ενημερωτικό σημείωμα ελεγκτή ΣΔΟΕ/..., β) τη με αρ.πρωτ .../2013 κλήση κατ άρθρα 66 Ν.2238/94 και 6

N.2690/99, γ) την αίτηση παράτασης προθεσμίας προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, δ) τη με αρ..../2013 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ε) το με αρ. πρωτ. .../2013 υπόμνημα – απάντηση σε πρόσκληση, στ) τη με αρ..../13 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων και ζ) το με αρ.πρωτ..../2013 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων της προσφεύγουσας σχετικά με την έκδοση (6) εικονικών τιμολογίων. Στο παραπάνω ενημερωτικό σημείωμα ΣΔΟΕ/... αναφέρονται ενδείξεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς την επιχείρηση της ... με Α.Φ.Μ.:... και συγκεκριμένα των εξής:

Χρήση	Αριθ. και ημερ. Τιμολογίων	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
2011	... 2011	64.042,44	15.908,14	79.950,58
2012	... 2012	45.219,24	10.400,43	55.619,67
2012	... 2012	47.651,45	10.959,83	58.611,28
2012	... 2012	47.019,52	10.814,49	57.834,01
2012	... 2012	52.872,12	12.160,59	65.032,71
		192.762,33	44.335,34	181.478,00
2013	... 2013	62.194,30	14.304,69	76.498,99

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του συνόλου των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν συντρέχει στο πρόσωπο της προσφεύγουσας ή του συζύγου της, η ιδιότητα του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων. Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόθηκαν από τον ..., ο οποίος τα υφάρπαξε με απατηλό τρόπο από τον σύζυγό της που του παρείχε τις υπηρεσίες του, πλαστογράφησε το περιεχόμενο και την υπογραφή του. Από κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα (ή ο σύζυγός της) «παρέδωσε» στοιχεία της ατομικής επιχείρησης για «ελεύθερη χρήση» ή διευκόλυνε, με οποιοδήποτε τρόπο στην κατάρτιση και λήψη των στοιχείων αυτών.
2. Εσφαλμένα προέβη η φορολογική αρχή σε έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος της και επιπλέον σε εξωλογιστικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος καθώς η δραστηριότητα που ασκούσε απέφερε οικογενειακό εισόδημα κατ' ουσία μισθωτού, όπως ήταν και η πραγματική απασχόληση του συζύγου της προσφεύγουσας στην επιχείρηση της

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: *«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 νομικό 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».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 40 παρ. 3 και παρ.4 του Ν.3220/2004** ορίζεται ότι: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. **429/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1199 - 28/8/2014 έχει κριθεί ότι: « ... α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή.

β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν

υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία...

... Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 ορίστηκε ρητά σε βάρος ποίου επιβάλλονται οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις σε περιπτώσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με φερόμενους εκδότες εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο, τα οποία, εφόσον αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι εν λόγω επιβαρύνσεις επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στον πραγματικό υπεύθυνο (υποκρυπτόμενο). Ειδικότερα, από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα (εικονικά φερόμενα ως εκδότες των εικονικών στοιχείων) δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής), ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις, που ο εικονικό φερόμενος αποδεδειγμένα εξαπατήθηκε, εφαρμοζομένων και εν προκειμένω όσων αναπτύχθηκαν ανωτέρω υπό στοιχ. ΙΙΙΑΙβ',γ'. (πρβλ ΣτΕ 3623, 3624/2013, 2622/2013 (επταμ), ΣτΕ 3158/2007, ΝΣΚ 525/2012, contra (πλειοψ) ΣτΕ 584/2011).

... Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδευματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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 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, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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 την **παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 1 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012** ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 6 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012** ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 21 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές. Με γνωστοποίηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να τηρούνται αυτά σε διαφορετικό τόπο, όταν ο τόπος αυτός βρίσκεται μέσα στη χωρική αρμοδιότητα της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλης δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας που εδρεύει στην ίδια πόλη με εξαίρεση στην περίπτωση αυτή τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 της υποπαρ. Ε1 του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ... για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2011, 1/1 - 31/12/2012 και 1/1 - 31/12/2013 αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- ✓ Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 στις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2011, 1/1 - 31/12/2012 και 1/1 - 31/12/2013. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 εμφανίζει συνολικές πωλήσεις (προμήθειες) συνολικής αξίας 64.042,44€, 192.762,33€ και 62.194,30€ αντίστοιχα.
- ✓ Όπως δηλώνει η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. .../13 υπόμνημα της προς το ΣΔΟΕ ... από το έτος 2005 διατηρούσε υποκατάστημα ταχυμεταφορών στο... (με πραγματικό φορέα τον σύζυγό της, ...) και συνεργαζόταν με την επιχείρηση της ... (με πραγματικό φορέα τον σύζυγό της, ...). Από το 2011 ο σύζυγος της προσφεύγουσας, είχε αφήσει το θεωρημένο στέλεχος των τιμολογίων της, στην επιχείρηση της ... στις Παρόλο που ο ... επιζήτησε την έκδοση τιμολογίων, ο ... προφασιζόμενος ότι είχε χαλάσει ο υπολογιστής, δεν του έδωσε τις εκκαθαρίσεις για να εκδώσει τα αντίστοιχα τιμολόγια, έχοντας δε το στέλεχος των τιμολογίων της προσφεύγουσας, συμπλήρωσε, εν αγνοία της, όχι την αξία της πραγματικής οικονομικής συναλλαγής αλλά μεγάλα ποσά φερόμενα ως παρασχεθείσες παροχές από την προσφεύγουσα στην επιχείρηση της συζύγου του.
- ✓ Η προσφεύγουσα παραχώρησε το στέλεχος Τ.Π.Υ. στον ..., προκειμένου να εκδώσει τα ανάλογα φορολογικά στοιχεία, αντί να απαιτήσει τη λήψη των εκκαθαρίσεων και να προβεί η ίδια στην έκδοση των αντίστοιχων Τ.Π.Υ. ως είχε υποχρέωση, για τις αμοιβές που εισέπραξε για το διάστημα, από τα τέλη του έτους 2008 έως τα μέσα του 2013, κατά το οποίο όπως η ίδια δήλωσε υπήρχαν συναλλαγές

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα δε μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τις συναλλαγές, καθώς έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, φέρεται να παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση στον

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου TAXIS η προσφεύγουσα έχει κάνει έναρξη εργασιών στις .../2003 και λειτουργεί ως σήμερα με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες παροχής συμβουλών σε ασφαλιστικά και συνταξιοδοτικά θέματα» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «ταχυμεταφορές εγγράφων και αντικειμένων και υπηρεσίες μεσίτη ασφαλειών γενικά, χωρίς επαγγελματική εγκατάσταση» (δηλωθείσες από .../2008).

Επειδή, δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 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 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 ότι: «*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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «*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 με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού*».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ..., ..., ... – .../2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **8.826,07€**

	(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 Χ0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	10.591,28 €	4.413,04 €	3.414,81 €	7.827,84 €	7.827,84 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης: **90.929,82€**

	(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 Χ0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	109.115,78 €	45.464,91 €	35.180,75 €	80.645,66 €	80.645,66 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης: **20.681,15€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 105%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	21.715,21 €	10.340,58 €	8.001,54 €	18.342,11 €	18.342,11 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ..., ..., ... – .../2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α:

Διαφορά φόρου: **15.908,14€**

	(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 Χ0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	19.089,77 €	7.954,07 €	6.154,86 €	14.108,93 €	14.108,93 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α:

Διαφορά φόρου: **47.882,16€**

	(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 Χ0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	57.458,59 €	23.941,08 €	18.525,61 €	42.466,69 €	42.466,69 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α:

Διαφορά φόρου: **15.449,06€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΤΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	18.538,87 €	7.724,53 €	5.977,24 €	13.701,77 €	13.701,77 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2011

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	13.608,48

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	8.826,07	8.826,07
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	10.591,28	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		4.413,04
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		3.414,81
Καταλογιζόμενο ποσό	19.417,35	16.653,91

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	15.908,14	15.908,14
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	19.089,77	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		7.954,07
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		6.154,86
Καταλογιζόμενο ποσό	34.997,91	30.017,07

- Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

	Ποσό
Πρόστιμο	7.364,88

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2012

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	39.352,47

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος και Εισφορά Αλληλεγγύης	90.929,82	90.929,82
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	109.115,78	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		45.464,91
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		35.180,75
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00
Καταλογιζόμενο ποσό	201.295,60	172.825,48

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	47.882,16	47.882,16
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	57.458,59	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		23.941,08
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		18.525,61
Καταλογιζόμενο ποσό	105.340,75	90.348,85

- Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

	Ποσό
Πρόστιμο	22.167,67

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2013

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	13.238,86

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος και Εισφορά Αλληλεγγύης	20.681,15	20.681,15
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	21.715,21	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		10.340,58
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		8.001,54
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00
Καταλογιζόμενο ποσό	43.646,36	40.273,27

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.

Φ.Π.Α.	15.449,06	15.449,06
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	18.538,87	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		7.724,53
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		5.977,24
Καταλογιζόμενο ποσό	33.987,93	29.150,83

- Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

	Ποσό
Πρόστιμο	7.152,34

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.