

**ΎΟΡΟΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΚΑΙ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ(ΣΕ
ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ 2690/29-05-2018)**



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 10-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 2334

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../29-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ....., κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		28-12-2017	29-12-2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2006-31/12/2006	98.138,66 €	98.138,66 €
2		28-12-2017	29-12-2017	ΦΠΑ	01/01/2006-31/12/2006	31.171,86 €	31.171,86 €
3		28-12-2017	29-12-2017	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	01/01/2006-31/12/2006	4.709,33 €	4.709,33 €
4		28-12-2017	29-12-2017	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ.7 Ν.4337/2005	01/01/2006-31/12/2006	19.828,77 €	19.828,77 €
ΣΥΝΟΛΟ						153.848,62 €	153.848,62 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./29-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επάγομαι τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 44.608,48 €, πλέον 53.530,18 €. πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 98.138,66 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας συνολικού ποσού 14.169,03 €, πλέον 17.002,83 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 31.171,86 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. , διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 συνολικού ποσού 4.709,33 €, διότι διε-

νήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων που ορίζουν την διαδικασία επιστροφής αυτής , όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του

Με την υπ' αρ. πρωτ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 19.828,77 €, διότι έλαβε εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 § 3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 19.828,77 € αναλύοντας ως ακολούθως

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία /Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ.	/2006	8.840,00	40,00%	3.536,00
	/2006	5.049,57	40,00%	2.019,83
	/2006	5.849,57	40,00%	2.339,83
	/2006	5.069,74	40,00%	2.027,90
	/2006	5.239,49	40,00%	2.095,80
	/2006	7.419,32	40,00%	2.967,73
	/2006	6.794,74	40,00%	2.717,90
	/2006	5.309,24	40,00%	2.123,70

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμων προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, συνεπεία της με αρ./2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ ύστερα από το με αριθμό. πρωτ/2016 Δελτίο Πληροφοριών του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, **άλλως τροποποίηση** - των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου για τη χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί με το Ν.3888/2010.
- Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και δεν αποδείχτηκε από τις εκθέσεις ελέγχου ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί.
- Μη συνδρομή προϋποθέσεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Υπολογισμός προστίμου στο 25% και όχι στο 40% και τεκμήριο καλής πίστης με βάση την

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :«**11. Διατάξεις περί παραγραφής** του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 του Ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: « Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι : «**1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.** 2.Κατ' εξαίρεση, 3.Εξαιρετικώς..... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε **από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68**, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5.....6..... 7.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου),ορίζεται ότι : « 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε

οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή_ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του Ν.2859/2000**, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση_ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δι-

καιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση. 4. 5.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/97**, ορίζεται ότι :«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9** του Κεφαλαίου Α' «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων» του **Ν. 3259/2004** (όπως οι διατάξεις του Κεφαλαίου Α' «Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων» του ν. [3259/2004](#), τροποποιήθηκαν , αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν από τον **Ν.3697/2008**), ορίζεται ότι :« 5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1208/2017**, δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017](#) (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» όπου προβλέπονται τα εξής: « ...Ύστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. [ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. [ΠΟΛ.1154/2017](#), με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. [ΠΟΛ.1154/2017](#) και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη [ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017](#) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ
2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012. Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017..»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια

πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣΤΕ 2122/2012.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 δυνάμει της με αριθ/2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εν λόγω χρήση περαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 και το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης εκδόθηκε στις 14/01/2009.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αριθμό. πρωτ/2016 Δελτίο Πληροφοριών του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου ελέγχου με το οποίο κοινοποιήθηκε έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Π. Δ. 186/192 που αφορούσε την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά στοιχεία στο σύνολό τους,

με απώτερο σκοπό να διακινεί τα εν λόγω στοιχεία προς διάφορους, προκειμένου να τους διευκολύνει να φοροδιαφεύγουν μεγάλα ποσά φόρων, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα η οποία στη χρήση 2006 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της παραπάνω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 49.571,88 €.

Επειδή, το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών περιείχε συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994, την ύπαρξη άλλωστε των οποίων δεν ήταν δυνατόν να προβλέψει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ κατά την διαδικασία περαίωσης της εν λόγω χρήσης.

Επειδή, εν προκειμένω τα εν λόγω συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου μετά την υπογραφή από την προσφεύγουσα της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης, μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και πριν την λήξη της δεκαετούς παραγραφής και ως εκ τούτου στην υπό κρίση υπόθεση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της δεκαετούς παραγραφής της παρ. 4 του άρθρου 84 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** «.... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή, με την απόφαση του **ΣτΕ 1404/2015** η επιβολή προστίμου για λήψη εικονικών τιμολογίων Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επι-χειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώ-σει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φο-ρολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμ-

πέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ.4 του Ν2523/97** 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. 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 τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ 186/1992(Κ.Β.Σ.)** , ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 του Ν. 2238/94** , ορίζεται ότι: « παρ.1 Ως ακαθά-
Σελίδα 10 από 21

ριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.....παρ.2 Ο προσδιορισμός των ακαθά-

ριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως : α)β)γ)

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή , τα ακαθάριστα έσοδα προσδι-
ορίζονται εξωλογιστικά , με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της
δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες πραγμα-
τοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες , το απασχολούμενο
προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί , καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης
,το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπο-
ρευμάτων , των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά , στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή /και μη
έκδοση στοιχείων ή /και έκδοση πλαστών –εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό
των βιβλίων ως ανακριβών , το σχετικό ποσό που προκύπτει , το οποίο σε περίπτωση επανάληψης
των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται , προστίθεται στα ακαθά-
ριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό ως ακολούθως :

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%) , εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει
από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα
πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%) εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε
ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του Ν. 2238/94** , ορίζεται ότι: **Παρ. 1** Το καθαρό
εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ καθώς και
των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατη-
γορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή
περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων
,προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με
ειδικούς , κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους..... **Παρ. 2**
Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους , ο
οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβά-
νονται σε ειδικό πίνακα , ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημο-
σιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και
στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά **σαράντα τοις εκατό (40%)**
.....Εξαιρετικά , **το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται** εφόσον η ανακρίβεια των
βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α)Στην έκδοση πλασ-
τών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή την
νόθευση αυτών.

.....**Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων** Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδαβ).....γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία..... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος , ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά , ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα , ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα , κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) .»

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφύγουσα , για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2006-31/12/2006, **ζήτησε , έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της οχτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1), 11 (παρ. 1 και 5), 12 (παρ. 1), 18 (παρ. 2 και 9) του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα :,

Αριθμός	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α
...../006 Τ.Π.Υ.	8.840,00	1.679,60
.../2006 Δ.Α.-Τιμ.	5.049,57	959,41
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	5.849,57	1.111,41
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	5.069,74	963,25
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	5.239,49	995,50
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	7.419,32	1.409,67
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	6.794,74	1.291,04
...../2006 Δ.Α.-Τιμ.	5.309,24	1.008,75
ΣΥΝΟΛΟ	49.571,93€	9.418,66€

εκδόσεως της με Α.Φ.Μ.,εικονικά ως προς την συναλλαγή σύμφωνα με το αρθρ. 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, η ως άνω εκδότρια επιχείρηση «» εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία καθώς σύμφωνα με την έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Π. Δ. 186/192 του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα εξής:.

- Η επιχείρηση είναι μεν υπαρκτή **φορολογικά**, με την έννοια ότι έχει υποβάλλει δήλωση έναρ-

ξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την **09-08-2006**, αλλά συναλλακτικά **ανύπαρκτη** διότι ουδέποτε εντοπίστηκε στην έδρα της, την οποία είχε δηλώσει, και κατά τον χρόνο προηγούμενων ελέγχων, αλλά και του παρόντος ελέγχου.

- Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση των ελέγχων τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, πέρα των βιβλίων και στοιχείων του υποκαταστήματος της στην Κέρκυρα, που βρέθηκαν στο λογιστικό γραφείο, που τηρούνταν και **κατασχέθηκαν** κατά τον πρώτο έλεγχο που πραγματοποίησε η Α' ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

- Η επιχείρηση στη δήλωση έναρξης που έχει υποβάλλει, έχει συμπεριλάβει **μεγάλη γκάμα επαγγελματιών** στις δραστηριότητες της προκειμένου το «κύκλωμα» λήψης και έκδοσης εικονικών στοιχείων να έχει **μεγαλύτερο εύρος συναλλασσόμενων**, με απώτερο σκοπό την καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες- λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, ΦΠΑ, κλπ).

- Από το σύστημα Elenxis προκύπτει ότι **δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές** δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε δηλώσεις **φορολογίας εισοδήματος**.

- Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. στις χρήσεις 2006 και 2007, αν και εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Από το περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών, που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτει εξωπραγματική **διαφορά μεταξύ των αγορών και πωλήσεων**

(χρήση 2006 – αγορές και δαπάνες **43.990,02 €** και πωλήσεις **3.130.314,52 €** και

χρήση 2007 – αγορές και δαπάνες **195.890,64 €** και πωλήσεις **3.326.372,48 €**)

- Η επιχείρηση δεν διέθετε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους για την πραγματοποίηση της δραστηριότητάς της. Το υποκατάστημά της στην Κέρκυρα βρίσκεται σε πολυσύχναστο εμπορικό δρόμο και από το σημείο αυτό δεν είναι δυνατό να παραλαμβάνονται ή να αποστέλλονται εμπορεύματα, με δεδομένο ότι το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης είναι το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών- γενικές κατά-σκευαστικές εργασίες, αλλά ούτε είχε δηλωθεί αποθηκευτικός χώρος σε κανένα σημείο τη Κέρκυρας, απ' όπου θα ήταν δυνατό να πραγματοποιούνται τέτοιες συναλλαγές.

- Από έγγραφο του Υποκαταστήματος ΙΚΑ Πατησίων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση για το χρονικό διάστημα 06-09-2006 έως 31-12-2007 απασχόλησε κατά καιρούς επτά (7) συνολικά εργαζομένους (βοηθό λογιστή και υπαλλήλους γραφείου) και για μικρά χρονικά διαστήματα τον καθένα, ως επίσης έναν (1) ανειδίκευτο εργάτη για το χρονικό διάστημα 02/2007-12/2007 και έναν (1) καθαριστή γραφείων με πλήρη απασχόληση για το χρονικό διάστημα 3/2007-9/2007. Από έγγραφο του Υποκαταστήματος ΙΚΑ Κέρκυρας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν έχει απογραφεί για το παρ/μα της επί της οδού αρ..... γι απασχόληση προσωπικού και επίσης δεν ασκεί καμία δραστηριότητα σε οικοδομικά έργα ιδιωτικά ή δημόσια στο Υπο/μα Κέρκυρας. **Ο όγκος των εργασιών** όπως προκύπτουν από τα εκδοθέντα στοιχεία και η αξία τους εμφανίζεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, αλλά και από τα κατασχεθέντα από το ΣΔΟΕ στοιχεία,

προϋποθέτει την **ύπαρξη πολυπληθούς και εξειδικευμένου απασχολούμενου προσωπικού**, γεγονός που δεν υφίσταται βάσει των εγγράφων του ΙΚΑ.

- Η έλλειψη αγορών, ως και η αναντιστοιχία αγορών, ως και η αναντιστοιχία αγορών-πωλήσεων, δεν δικαιολογεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές. Εξάλλου, σε περίπτωση πραγματικών συναλλαγών τέτοιου ύψους, έπρεπε να καταβληθούν στο Δημόσιο σημαντικά ποσά φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ. Σύμφωνα με το περιεχόμενο των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, **κατεβλήθη στο Δημόσιο**, μέσα από έναν τεράστιο κύκλο εργασιών με ελάχιστες αγορές, το ποσό των **746,79€** πλέον προσαυξήσεων 22,40 €.

Επειδή, από τα πραγματικά περιστατικά όπως περιγράφονται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη καθόσον δεν έλαβε τα ενδεδωγμένα μέτρα για την διασφάλιση της συναλλαγής, όπως σύναψη συμβάσεων με την εκδότριά επιχείρηση, ούτε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων αποδεικνύεται καθώς στα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφα αυτών δεν υπάρχει σημείωση ούτε στην ένδειξη «μετρητοίς» ούτε στην ένδειξη «με πίστωση». Άλλωστε ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των συναλλαγών έστω και με μετρητά καθώς και γενικά κάθε πρόσφορο μέσο που θα αποδείκνυε την καλή του πίστη, ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός του είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ'Ο-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των

αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015**, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992) και του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάσταση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 , 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 προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία , ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη , ποσό ίσο με το 20%της αξίας του στοιχείου .

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου , ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση , εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ)ζ).....”».

Επειδή, εν προκειμένω τα πρόστιμα του ΚΒΣ ορθώς υπολογίσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 7 του ν.4337/2015 .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/12/2017 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις **του άρθρου 53 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι : « Άρθρο 53. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προ-

θεσμία 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 λήξη της 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. 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, 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, ορίζεται ότι: «Άρθρο 58Α. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο

μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 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. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας. 4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε. 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ορίζεται ότι: «Άρθρο 49. Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - 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. 3..... 4. 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. 1003/2018**, δόθηκαν οδηγίες 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, όπου αναφέρεται ότι: «.....Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣτΕ.....».

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, με την παρούσα απόφαση τροποποιούμε τις υπ' αρ.....,/2017 προσβαλλόμενες πράξεις, ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, εφαρμόζοντας την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./29-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ....., σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με

➤ **την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων :

- της υπ' αρ. πρωτ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και
- της υπ' αρ. πρωτ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 Φ.Π.Α. , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

➤ την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

- της υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 και
- της υπ' αρ. πρωτ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006-31/12/2006 μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων

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

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010 (ΧΡΗΣΗ 2009)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	62.191,44	62.191,44	0	0
	της συζύγου	51.885,23	163.196,95	111.311,72	111.311,72
Φόρος	Πιστωτικό ποσό		0	0	0
	Χρεωστικό ποσό	30.334,95	74.943,43	44.608,48	44.608,48
Προκαταβολή φόρου		16.684,22	16.684,22	0	0
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		0	0	0	0
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0	0	0	0
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. δι εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		0	0	0	0
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής (1)			53.530,18	53.530,18	39.563,26
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			0	0	0
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			0	0	0
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		0	0	0	0
Εισφορά Αλληλεγγύης		0	0	0	0
Τέλος Επιτηδεύματος		0	0	0	0
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	11.869,50	110.008,16	98.138,66	84.171,74
	για επιστροφή	0		0	0
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				0	0

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

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

	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ φόρου εισοδήματος	53.530,18	22.304,24 €	17.259,02 €	39.563,26 €	39.563,26 €

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ 2006

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		659.774,42	712.556,37	52.781,95	52.781,95
Αξία φορολογητέων εισροών		266.863,97	217.292,04	49.571,93	49.571,93
Φόρος εκροών		62.337,23	67.087,61	4.750,38	4.750,38
Υπόλοιπο φόρου εισροών		65.615,60	56.196,94	9.418,66	9.418,66
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.273,37	3.278,37		
Χρεωστικό υπόλοιπο			14.169,03	14.169,03	14.169,03
Πρόσθετοι φόροι (1)			17.002,83	17.002,83	12.566,51
Ποσά που επιστρέφονται αδικαιολόγητα					
Σύνολα φόρου για καταβολή			31.171,86	31.171,86	26.735,54
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.278,3?	3.278,37		
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

(1) Η επιλογή των πρόσθετων φόρων έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, ως επεικέστερη κύρωση, ως παρακάτω:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § γ' ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% =38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ φόρου εισοδήματος	17002,83	7.084,52 €	5.482,00 €	12.566,51 €	12.566,51 €

Επί πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ 2006

Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 :9.418,66€/2= 4.709,33 €.

Επί πράξεων επιβολής προστίμου της περ. β’ παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015

ΧΡΗΣΗ 2006

Πρόστιμο της περ. β' παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015: 19.828,77 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.