



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 4-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2284

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 22-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, και της του κατοίκων, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 8.008,0€, λόγω έκδοσης 1 εικονικού φορολογικού στοιχείου, του με αριθμό/2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 20.020€ πλέον Φ.Π.Α. 3.203,2€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.034,47€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.197,23€ ($2.034,47\text{€} \times 54 \text{ μήνες} \times 2\%$), πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 434,39€, ήτοι 4.666,09€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 93,02€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 111,62€ ($93,02\text{€} \times 120\%$), ήτοι 204,64€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των συνταχθεισών από 12-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2016 εντολής ελέγχου για τον προσφεύγοντα και της/2016 για την προσφεύγουσα. Με το με αριθμό/2016 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθμό ΕΟΕ/2015 παραγγελία που αφορούσε τον προσφεύγοντα και την προσφεύγουσα. Εστάλη από τον έλεγχο η με αριθμό/2016 πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων προς την προσφεύγουσα και η με αριθμό/2016 προς τον προσφεύγοντα που να αποδεικνύουν το δηλωθέν εισόδημα της περιόδου 1/1/2005-31/12/2014 (RE..... GR προς την προσφεύγουσα και RE..... GR προς τον προσφεύγοντα). Εστάλη και η με αριθμό/2017 προς τον προσφεύγοντα και η/2017 προς την προσφεύγουσα ειδικές προσκλήσεις οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών. Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις, οι οποίες του εστάλησαν εκ νέου: α)/2016 πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων και β)/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης προς τον προσφεύγοντα, γ)/2017 πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων και δ)/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης προς την προσφεύγουσα. Ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε κάποια δήλωση βάσει των διατάξεων του ν.4446/2016, ενώ η προσφεύγουσα δήλωσε χρηματικό ποσό που έλαβε από την ING ασφαλιστική το οικονομικό έτος 2011. Κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων και για να τους δοθεί επιπλέον χρόνος για να διατυπώσουν τις απόψεις τους, τους εστάλησαν από τον έλεγχο οι με αριθμό/2017 και/2017 προσκλήσεις για τις χρήσεις 2006-2014. Για τις χρήσεις 2006-2010, παρόλο που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ανακρίβειες στις υποβληθείσες δηλώσεις, δεν εκδόθηκαν πράξεις, λόγω παραγραφής. Με το/2017 έγγραφο των προσφευγόντων

εστάλησαν στον έλεγχο αντίγραφα των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών τους, χωρίς όμως να αιτιολογηθούν οι καταθέσεις, σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου. Βάσει των ευρημάτων του ελέγχου, συνετάχθησαν τα με αριθμό/2017 και/2017 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου για τον ελεγχόμενο και την ελεγχόμενη, αντίστοιχα, τα οποία εστάλησαν με το με αριθμό/2017 (RE..... GR) στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ η οποία επέδωσε στις 13-11-2017 στους προσφεύγοντες. Οι προσφεύγοντες υπέβαλαν το με αριθμό/2017 υπόμνημά τους, ορισμένες από τις εξηγήσεις του οποίου έκανε δεκτές ο έλεγχος. Στη συνέχεια, συνετάχθησαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εστάλησαν με συστημένη επιστολή στους προσφεύγοντες με τα με αριθμό/2017 (RE..... GR) και/2017 (RE..... GR) έγγραφα της Δ.Ο.Υ. στις 13-12-2017. Για τη συγκεκριμένη χρήση, 2012, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων είχε εκδώσει 1 εικονικό φορολογικό στοιχείο, το με αριθμό/2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών προς την με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 20.020€ πλέον Φ.Π.Α. 3.203,2€. Στο στοιχείο αναγράφεται ως περιγραφή «επιχρίσματα στην οικοδομή της στο βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού/2011 ΔΟΥ Καλλιθέας με αρ. αδείας/2011 ΠΓ Εργασίες άνευ υλικών». Το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο. Από την λήπτρια του συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου πραγματοποιήθηκε κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα ποσού 10.000€ στις 2-11-2012, το οποίο επεστράφη, επανακατατέθηκε και πάλι επεστράφη την ίδια ημέρα στον λογαριασμό της λήπτριας του φορολογικού στοιχείου. Στις 20-12-2012 καταβλήθηκε ποσό 3.000€ (που αντιστοιχεί στο Φ.Π.Α. του φορολογικού στοιχείου). Σημειώνεται ότι η λήπτρια επιχείρηση αιτήθηκε και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω επένδυσης, κατόπιν της με αριθμό/2013 αίτησής της.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα της συναλλαγής
- Δεν έπρεπε να εφαρμοστεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών
- Χρηστή διοίκηση όσον αφορά στον καταλογισμό στην προσφεύγουσα ποσού 49,63€, το οποίο δεν αναλύεται από πού προκύπτει

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 4 του ν.2873/2000 (ΦΕΚ Α' 285/ 28-12-2000): «4. *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς*

πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. 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 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/ 23-04-2010): «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «2.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια

αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, για το τιμολόγιο/2012: α) κατατέθηκε ποσό 10.000€ από την με ΑΦΜ σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, β) επεστράφη ποσό 10.000€ σε τραπεζικό λογαριασμό της με ΑΦΜ, γ) κατατέθηκε εκ νέου ποσό 10.000€ από την με ΑΦΜ σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, δ) επεστράφη ποσό 10.000€ σε τραπεζικό λογαριασμό της με ΑΦΜκαι ε) κατέβαλε η με ΑΦΜ ποσό 3.000€ στον προσφεύγοντα (σελ. 16 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον προσφεύγοντα). Οι προαναφερθείσες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού, προσδίδοντας νομιμοφάνεια στην συναλλαγή που περιέγραφε το υπό κρίση τιμολόγιο, αλλά δεν αποδεικνύουν την εξόφληση της συναλλαγής.

Επειδή στο συγκεκριμένο τιμολόγιο αναγράφει ως παρασχεθείσα υπηρεσία «επιχρίσματα στην οικοδομή της στο βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού/2011 ΔΟΥ Καλλιθέας με αρ. αδείας/2011 ΠΓ Εργασίες άνευ υλικών». Το ιδιωτικό συμφωνητικό, όμως, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο.

Επειδή, οι προσφεύγοντες προσκομίζουν υπεύθυνες δηλώσεις 3 ατόμων, τα οποία χαρακτηρίζουν ως εργαζόμενους στο συγκεκριμένο έργο. Ο έλεγχος δεν έχει αναγνωρίσει έξοδο για δαπάνες προσωπικού, καθώς δεν έχει καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και δεν έχει αποδειχθεί. Οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις που αναφέρουν ότι ο κος έδωσε τα χρήματα των δύο καταθέσεων σε μετρητά στον προσφεύγοντα δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής και την εξόφλησή της, καθώς, εν τέλει: α) δεν πραγματοποιήθηκε η εξόφληση της συναλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992, β) δεν αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένοι πράγματι εργάστηκαν στο έργο, γ) δεν

αποδεικνύεται ότι τα χρήματα που έλαβε ο προσφεύγων ήταν στα πλαίσια της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Επειδή, στη συγκεκριμένη χρήση 2012 ο προσφεύγων έχει εκδώσει μόλις 1 (ένα) φορολογικό στοιχείο: το υπό κρίση με αριθμό/2012. Στην ίδια χρήση έχει δηλωθεί ποσό 13.000€ ως αμοιβές προσωπικού, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη εγγραφή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, και έχουν καταχωρηθεί 3 (τρία) τιμολόγια αγορών (...../2012,/2012 και/2012) τα οποία δεν αποδείχθηκε ότι σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και δεν έχουν αναγνωριστεί ως έξοδα του προσφεύγοντα από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.» του Π.Δ.186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006: *«2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. ...*

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ...

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, ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ...

6. Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη. Οι διατάξεις των περιπτώσεων στ', ζ' και θ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, καθώς και των δύο τελευταίων εδαφίων της ίδιας παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγορών.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000)

ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000)

ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων α) είχε εκδώσει 1 (ένα) τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το οποίο αποδεικνύεται εικονικό, β) είχε καταχωρήσει δαπάνες που δεν αφορούσαν στην επαγγελματική του δραστηριότητα και γ) είχε διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων στη φορολογική του δήλωση και των καταχωρημένων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων του. Κατόπιν των ανωτέρω, πραγματοποιήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών του εσόδων για τη χρήση 2012, βάσει των διατάξεων των άρθρων 32 και 34 του ν.2238/1994.

Επειδή, όσον αφορά στον καταλογισμό ποσού 49,63€ στην προσφεύγουσα, η έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για την προσφεύγουσα (σελ.11) αναφέρει ότι το ποσό του στεγαστικού δανείου που έλαβαν από κοινού οι προσφεύγοντες ήταν συνολικά 32.430€, βάσει της με αριθμό σύμβασης με την Τράπεζα. Οι προσφεύγοντες δήλωσαν στην φορολογική δήλωση Ε1 που υπέβαλαν ποσό 32.430€ ως ποσό δανείου που έλαβε ο

καθένας. Για την προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, λαμβάνοντας ως ποσό που έπρεπε να έχει δηλώσει στον κωδικό 782 του εντύπου Ε1 ποσό 16.215€. Επίσης, στον κωδικό 660 δήλωσε η προσφεύγουσα ότι έλαβε από τόκους προθεσμιακών καταθέσεων ποσό 448,79€, αλλά από τη βεβαίωση εισοδημάτων τόκων προθεσμιακών της Τράπεζας προκύπτει ότι το ποσό των τόκων που έλαβε ο καθένας από τους προσφεύγοντες ήταν 664,19€. Από τα ανωτέρω προκύπτει διαφορά του φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας ποσού 49,63€.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«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. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την

παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «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»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής

των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 28-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

	(Α1)	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	(Ε)
Πρόσθ. φόρος/ πρόστ.	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/ 1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πρ..... 2017	2.034,47€	2.197,23 €	1.017,24 €	698,03 €	1.715,26 €	1.715,26 €
Πρ..... /2017	93,02 €	111,62 €	46,51 €	31,92 €	78,43 €	78,43 €
Σύνολο		2.308,85€			1.793,69€	1.793,69€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 22-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την τροποποίηση των πράξεων και/2017 όσον αφορά στον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό
- Την απόρριψη αυτής όσον αφορά τις αιτιάσεις των προσφευγόντων

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

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 (πράξη/2017): 8.008,0 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	2.034,47€
Προσαυξ.-πρόστ.	1.715,26€
Εισφορά αλληλεγγύης	434,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.184,12€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	93,02€
Προσαυξ.-πρόστ.	78,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	171,45€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.