



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/2/2018

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

Αριθμός απόφασης: 486

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Την αριθ. 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 ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανή προσφυγή** του ... **με Α.Φ.Μ.:...**, κατά α) της με αριθ. **598-.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 χρήσης 2010, β) της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010, γ) της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 και δ) της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με αριθ. πρωτ. ... /2018 (αρ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ: ... /**2018**) έγγραφο της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **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:

1. Με τη με αριθμό **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **141.735,00€** για τη **χρήση 2010** –λόγω έκδοσης εικοσιενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων ΚΒΣ ήτοι Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων για την αγορά αγροτικών προϊόντων προς διάφορους λήπτες – αγρότες του ειδικού καθεστώτος συνολικής καθαρής αξίας 354.337,65€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $354.337,65 \times 40\% = 141.735,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
2. Με τη με αριθμό **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή για τον προσφεύγοντα.
3. Με τη με αριθμό **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **300,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010**, γιατί υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1β του Ν.2859/2000 όπως ίσχυε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την παραπάνω πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
4. Με τη με αριθμό **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα εισφορά ΕΛ.Γ.Α. **10.678,87€**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής **12.814,64€**, δη σύνολο φόρου **23.493,51€** για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010** λόγω μη απόδοσης στο δημόσιο εισφοράς υπέρ ΕΛΓΑ 3% που παρακρατήθηκε στα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια για την αγορά αγροτικών προϊόντων τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων προς διάφορους λήπτες – αγρότες του ειδικού καθεστώτος συνολικής καθαρής

αξίας 354.337,65€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. ...2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει των από .../2017 Εκθέσεων Ελέγχου α) Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, β) Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, γ) Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/97 και δ) Ειδικής Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. που συντάχθηκαν σε εκτέλεση της με αριθ. .../2012 (αριθ..../2015 Ελεγχis) εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του παραπάνω ελέγχου ο προσφεύγων εξέδωσε για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010 είκοσι τρία (23) ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης για αγορά αγροτικών προϊόντων), εκ των οποίων τα δύο (2) είναι ΑΚΥΡΑ:

Α/Α	Νο τιμ	ΗΜΕΡΟΜ	ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔ.ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	ΑΦΜ	ΑΞΙΑ	ΕΛΓΑ 3%	ΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
1	1	.../2010	...	000010007	20.609,10	618,27	19.990,83
2	2	.../2010	...		24.934,50	748,04	24.186,47
3	3	.../2010	...		23.087,70	692,63	22.395,07
4	4	.../2010	...		26.204,85	786,14	25.418,71
5	5	.../2010	...		24.926,40	747,79	24.178,61
6	6	.../2010	...		22.207,50	666,22	21.541,28
7	7	.../2010	...		23.044,50	691,33	22.353,17
8	8	.../2010	...		24.070,50	722,11	23.348,39
9	9	.../2010	...		16.240,50	487,21	15.753,29
10	10	.../2010	...		16.240,50	487,21	15.753,29
11	11	.../2010	...		15.187,50	455,62	14.731,88
12	12	.../2010	...		22.288,50	668,65	21.619,85
13	13	.../2010	...		24.205,50	726,16	23.479,34
14	14	.../2010	...		14.126,40	423,79	13.702,61
15	15		ΑΚΥΡΟ		0,00	0,00	0,00
16	16		ΑΚΥΡΟ		0,00	0,00	0,00
17	17	.../2010	...		21.146,40	634,39	20.512,01
18	18	.../2010	...		14.698,80	489,80	14.209,00
19	19	.../2010	...		15.268,50	458,00	14.810,50
20	20	.../2010	...		1.160,00	34,80	1.125,20
21	21	.../2010	...		1.360,00	40,80	1.319,20
22	22	.../2010	...		1.690,00	50,70	1.639,30
23	23	.../2010	...		1.640,00	49,20	1.590,80
ΣΥΝΟΛΟ					354.337,65	10.678,87	343.658,79

Στην συνέχεια με το με αριθ. πρωτ. ... /2018 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ: ... /2018) έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. ... απέστειλε στην Υπηρεσία μας πρόσθετα - συμπληρωματικά στοιχεία για την εν λόγω ενδικοφανή υπόθεση και συγκεκριμένα την από2017 επώνυμη έγγραφη καταγγελία που στάλθηκε με αριθ. συστημένου RE...ΕΛΤΑ στη Δ.Ο.Υ. ... και το με αριθ. πρωτ. .../2017 έγγραφο του Ανακριτή Πρωτοδικείου ... προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών ... στα οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

1. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου. Έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
2. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.) και του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος περί παροχής έννομης προστασίας.
3. Έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της ελεγχόμενης επιχείρησης στο πρόσωπο του – Ορισμένες συναλλαγές ήταν πραγματικές:

- ✓ Από την έναρξη της επαγγελματικής του δραστηριότητας παρέδωσε το θεωρημένο φορολογικό στοιχείο (μπλοκ) στον προμηθευτή του (με αραβόσιτο) Ο ... έχει εμπλέξει και πολλούς άλλους, έχουν δε ασκηθεί ήδη ποινικές διώξεις εναντίον του.
- ✓ Οι συναλλαγές, με τους ... και ... είναι αληθινές, όπως ομολογείται και από τους ίδιους, ενώ για τις λοιπές συναλλαγές πραγματικός εκδότης είναι ο ..., καθώς ο ίδιος ουδέποτε συμπλήρωσε και υπέγραψε τα εν λόγω τιμολόγια, ούτε γνώριζε την ύπαρξή τους.
- ✓ Κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε 305 πρόβατα, ενώ η σύζυγός του 314 πρόβατα.
- ✓ Το ενσίρωμα που μπορεί να καταναλώσει ημερησίως ένα μεγάλο πρόβατο κυμαίνεται από 3,5 έως 5 κιλά και όχι 2 κιλά, όπως αναφέρει η έκθεση ελέγχου, ενώ οι απώλειες αυτού λόγω αποθήκευσης κυμαίνονται σε ποσοστό 5 - 6 %. Συνεπώς η ποσότητα αραβόσιτου που αγόρασε καλύπτει ακριβώς τις ανάγκες των προβάτων του και οι συναλλαγές είναι αληθινές.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με την παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. ...*».

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*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 του άρθρου 84 παράγραφος 1, 4 και 5 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.... 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. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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. 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. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζεται ότι: «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 ΔΟΥ, 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 5α§13 του Ν.1790/1988** «Οργάνωση και λειτουργία Οργανισμού Ελληνικών Γεωργικών Ασφαλίσεων και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του ν. 3323/1955 όπως ισχύουν κάθε φορά, οι οποίες αφορούν την παραγραφή, τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη λοιπή εν γένει διαδικασία, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 18 του ν.δ. 4242/1962 (ΦΕΚ 135 Α) εφαρμόζονται ανάλογα και στην ως άνω ειδική ασφαλιστική εισφορά».

Επειδή, σύμφωνα με την από 8/6/1994 έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (άρθρο 75 παρ. 1 του Συντάγματος) στο σχέδιο νόμου του Υπουργείου Οικονομικών «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ο Ν.2238/1994 αποτελεί διάδοχο νομοθέτημα του Ν.Δ. 3323/1955. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «... Ο ενιαίος φόρος εισοδήματος, που επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων, θεσπίστηκε με το ν.δ. 3323/1955. Ο φόρος αυτός διαδέχθηκε το φόρο των αναλυτικών κατηγοριών (καθαρών) προσόδων που είχε εισαχθεί στη χώρα μας με το ν. 1640, ...το έτος 1919, ... Με το ν.δ. 3843/1958, θεσπίστηκε η φορολόγηση του εισοδήματος που αποκτούν οι ανώνυμες εταιρίες, οι συνεταιρισμοί του ν.602, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Με το νομοθέτημα αυτό συμπληρώθηκε το ισχύον σύστημα φορολογίας εισοδήματος, και δημιουργήθηκε μια ενότητα διατάξεων, για τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών και των νομικών προσώπων. ... Κωδικοποίηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων επιχειρήθηκε με το π.δ.129/1989..... Το νομοσχέδιο που υποβάλλεται για να περιβληθεί με την έγκρισή σας τον τύπο του Κώδικα των διατάξεων του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, συγκεντρώνει όλες τις διεσπαρμένες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και τις συναφείς διατάξεις άλλων νομοθετημάτων σε ενιαίο κείμενο, ώστε να αποτελέσει ενιαίο βασικό νομοθέτημα αυτής της φορολογίας..... Ο Κώδικας, ως διάδοχο νομοθέτημα, διατηρεί τη χαρακτηριστική δομή του ισχύοντος συστήματος, που διέπει τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα

πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο

στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάνηται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278)** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφευγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσε να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου και προστίμων ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, για τη χρήση 2010 και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου **α)** έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών). Για την εν λόγω χρήση, ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε δηλώσεις απόδοσης ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ του ΕΛ.Γ.Α. ως όφειλε, **β)** ο έλεγχος που διενεργήθηκε με τη με αριθ. .../2012 (αριθ... Ελεγκής) εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. αποτελεί αρχικό έλεγχο, **γ)** τα πρόσθετα στοιχεία που στάλθηκαν με το με αριθ. πρωτ. ... /2018 (αρ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ: ... /2018) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... , δηλαδή

γ1) η από .../2017 έγγραφη καταγγελία (σημειωτέον τα προσωπικά στοιχεία του καταγγέλλοντος δεν επαληθεύονται από το υποσύστημα του μητρώου μέσω TAXIS) στην οποία αναφέρεται αόριστα η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα και ζητείται η επίστευση του υπό διενέργεια φορολογικού ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ και

γ2) το με αριθ. πρωτ. .../2017 έγγραφο του Ανακριτή Πρωτοδικείου ... προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών ... στο οποίο γενικά και αόριστα αναφέρεται ότι από την ανάκριση προέκυψαν ενδείξεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα,

ήταν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά τον χρόνο έκδοσης της με αρ. .../2012 εντολής ελέγχου που αντικαταστάθηκε εν συνεχεία με την με αρ. .../2015 εντολή. Όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... , κριτήριο επιλογής για τον παραπάνω έλεγχο απετέλεσαν οι αιτήσεις των αγροτών ειδικού καθεστώτος που υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ... για επιστροφή Φ.Π.Α. έτους 2010 και στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν Δελτία Αποστολής - Τιμ. Αγοράς (για αγορά αγροτικών Προϊόντων) έκδοσης του ... τα οποία κρίθηκαν ύποπτα περί εικονικότητας. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω στοιχεία δε δύναται να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 68 παρ. 2α του Ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, **κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση 2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... :

1. Της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, το πενταετές δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τη με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.
2. Της με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997, το

πενταετές δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων Φ.Π.Α. είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α και της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τη με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

3. Της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. το δεκαπενταετές δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου, δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 5α του Ν.1790/1988 και της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των υπό κρίση πράξεων για τη χρήση 2010 γίνεται αποδεκτός ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ., την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997 ενώ για την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης συνταγματικών αρχών αναλογικότητας, έννομης προστασίας καθώς και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων 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, 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 παράγραφο 3 του άρθρου 40 του Ν.3220/2004 ορίζεται ότι: «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».

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...

... 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, στην προκειμένη περίπτωση στις από .../2017 Εκθέσεις Ελέγχου α) Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, β) Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, γ) Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/97 και δ) Ειδικής Ασφαλιστικής Εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. της Δ.Ο.Υ. ... αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ✓ Τα τιμολόγια φέρουν ημερομηνία προγενέστερη της πράξης θεώρησης αυτών, δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος και δεν έχουν συμπεριληφθεί σε καμία δήλωση.
- ✓ Τα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων (αναλυτικές καταστάσεις) και κατά συνέπεια δεν έχουν συμπεριληφθεί και στη Μηνιαία κατάσταση Εσόδων – Εξόδων με ΑΠΘ ...2010 για τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο 2010, διότι όπως προαναφέρθηκε το βιβλίο θεωρήθηκε την .../2010, οπότε υπάρχουν καταχωρήσεις μετά τον Οκτώβριο του 2010.
- ✓ Σε κανένα από τα εκδοθέντα στοιχεία δεν αναγράφεται ο τόπος φόρτωσης, ο τόπος προορισμού ούτε και η ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής.

- ✓ Οι αξίες που αναγράφονται στα τιμολόγια είναι όλες πάνω από 1.000,00€ και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από ...2010 και μετά, οπότε σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και της ΠΟΛ.1091 - 14/6/2010 που ισχύει για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1/6/2010 και μετά, για τις συναλλαγές άνω των (1.000,00€) που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπα που τα παράγουν γίνονται αποκλειστικά και μόνο με επιταγή του αγοραστή αυτών ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του παραγωγού. Ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει παραστατικά εξόφλησης.
- ✓ Τα εκδοθέντα τιμολόγια (για αγορά αγροτικών προϊόντων) δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του προσφεύγοντα.
- ✓ Η τιμή αγοράς της «Ενσίρωσης Αραβόσιτου» που αναφέρουν τα τιμολόγια (0,27€/κιλό) δεν συνάδει με τις συνήθεις τιμές αγοράς του προϊόντος, που κυμαίνονται από 0,03 έως 0,10€/κιλό.
- ✓ Ο υπόχρεος προσπαθώντας να δικαιολογήσει της αγορασθείσες ποσότητες ζωοτροφών συνυπολογίζει και τον αριθμό των προβάτων της συζύγου του, πλην όμως για τα πρόβατα αυτά θα έπρεπε τα τιμολόγια αγοράς ζωοτροφών να εκδοθούν από αυτήν και όχι από την επιχείρηση του υπόχρεου. Σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η ... με ΑΦΜ ... έχει από .../2008 δική της επιχείρηση παραγωγής ακατέργαστου πρόβειου γάλακτος, ενώ για το εν λόγω έτος δηλώνει αγορές από διάφορους προμηθευτές συνολικής αξίας 13.675,14€.
- ✓ Σύμφωνα με την από 17/3/2014 εκτύπωση της Αίτησης Ενιαίας Ενίσχυσης 2010 από τον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010 είχε στην κατοχή του εκατό (100) αιγοπρόβατα ενώ σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ...2014 έγγραφο της Δ/σης Αγροτ. Οικονομίας & Κτηνιατρικής Περιφερειακής Ενότητας ... - Τμήμα Κτηνιατρικής, στον κωδικό εκμετάλλευσης ... του προσφεύγοντα, κατά την ...2010 υπήρχαν 92 πρόβατα άνω του ενός έτους και 141 πρόβατα κάτω του ενός έτους, ήτοι συνολικά 241 ζώα, ενώ στην απογραφή της .../2011 είχε συνολικά 305 ζώα.
- ✓ Η ποσότητα ενσίρωσης αραβόσιτου των 1.319.000 κιλών, που φέρεται με βάση τα τιμολόγια να αγόρασε ο προσφεύγων από τον Αύγουστο έως το Σεπτέμβριο του 2010, είναι υπέρμετρα δυσανάλογη με τον αριθμό των ζώων που κατείχε, λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στο με αρ. πρωτ. .../2014 έγγραφο της ίδιας ως άνω διεύθυνσης (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ... : .../2014) σχετικά με την ενσίρωση αραβόσιτου ότι: *«Το ενσίρωμα αραβόσιτου για να γίνει κατάλληλο προς βρώση από τα ζώα θα πρέπει κατ' αρχήν να αποθηκευτεί σε κατάλληλους χώρους ... αποθηκεύεται και καταναλώνεται μέσα σε διάστημα ενός έτους, δηλαδή μέχρι την επόμενη καλλιεργητική περίοδο. Πέρα από 1,5 χρόνο αποθήκευσης δεν αντέχει... Όσον αφορά την κατανάλωσή του από τα πρόβατα, ένα πρόβατο το maximum που μπορεί να καταναλώσει είναι περίπου 2 κιλά ημερησίως»*. Συνεπώς και η ποσότητα των 3,5 με 5 κιλών που αναφέρει ο προσφεύγων ότι μπορεί να καταναλώσει ένα μεγάλο μάλιστα

πρόβατο είναι υπερβολική. Άλλωστε η πλειονότητα των προβάτων που κατείχε, σύμφωνα με την απογραφή της .../2010, ήταν ηλικιακά κάτω του ενός έτους.

- ✓ Σε κανένα από τα επίδικα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός μεταφορικού μέσου για τη μεταφορά των αναγραφόμενων ειδών. Οι αναγραφόμενες ποσότητες των προϊόντων είναι πολύ μεγάλες ώστε για τη μεταφορά τους απαιτείται φορτηγό με πολύ μεγάλο ωφέλιμο φορτίο. Ο ... δεν διαθέτει Φορτηγό Αυτοκίνητο.
- ✓ Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις για την απόδοση της ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. 3%, που αναγράφεται ότι παρακρατήθηκε στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων έκδοσης του προσφεύγοντα.
- ✓ Οι αξίες από τα εν λόγω τιμολόγια δε συμπεριλήφθηκαν στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στη στήλη απαλλασσόμενες εισροές.
- ✓ Στην συντριπτική πλειονότητα των συναλλαγών οι αναγραφείσες στα εν λόγω τιμολόγια αγορασθείσες ποσότητες δεν συνάδουν με τη δυνατότητα παραγωγής που είχαν οι πωλητές – αγρότες του ειδικού καθεστώτος, λαμβάνοντας υπόψη την πραγματικά καλλιεργούμενη έκταση αυτών και τις στρεμματικές αποδόσεις του έτους 2010.
- ✓ Σε όλους τους αγρότες στάλθηκε πρόσκληση από τη Δ.Ο.Υ. ... για προσκόμιση στοιχείων σχετικά με την αίτηση επιστροφής (ζυγολόγια, εξοφλήσεις, άδειες αυτοκινήτων, φορολογικά στοιχεία δαπανών, εξόδων, μισθωτήρια συμβόλαια χωραφιών κλπ) και κανένας από τους αγρότες δεν προσκόμισε κάτι σχετικό. Πολλοί από τους αγρότες δηλώνουν άλλο αριθμό στρεμμάτων καλλιέργειας στη δήλωση ΟΠΕΚΕΠΕ και άλλο αριθμό στρεμμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Επίσης δηλώνουν άλλους εκμισθωτές αγρών στη δήλωση καλλιέργειας και άλλους στη δήλωση ΟΠΕΚΕΠΕ.
- ✓ Στις υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσαν οι αγρότες - λήπτες των κρινόμενων τιμολογίων έκδοσης του προσφεύγοντα, αναφέρουν στην πλειοψηφία τους τα κάτωθι: Ότι δεν έχουν υποβάλλει αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α, ότι δεν γνωρίζουν την ύπαρξη των τιμολογίων που συμπεριλαμβάνονται σε αυτές καθώς και ότι η υπογραφή που υπάρχει τόσο στην αίτηση όσο και στα φορολογικά στοιχεία δεν είναι δική τους, ότι διαχειριστής της παραγωγής τους ήταν ο ..., κάτοικος ... ή ακόμη ότι δεν ασχολούνται με τη γεωργία. Αυτοί δε που δηλώνουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο απόδειξης.
- ✓ Επειδή, ο προσφεύγων προέβη ο ίδιος στην έναρξη (ένταξη στο κανονικό καθεστώς) ως κτηνοτρόφος στη Δ.Ο.Υ., καθώς και στη θεώρηση των απαραίτητων βιβλίων και στοιχείων. Ακόμη, παρέδωσε ο ίδιος, όπως ομολογεί, το μπλοκ των τιμολογίων στον ... και η κατάθεσή του περιέχει αντιφάσεις, καθώς, ενώ λέει πως άλλος εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, αναφέρει ότι πραγματοποιήθηκαν και πραγματικές συναλλαγές με δύο από τους αντισυμβαλλόμενους ... (που κατηγορεί ως υπεύθυνο για την έκδοση) και ... (που αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου προσφεύγοντας στη διαδικασία των άρθρων 57 - 61 ν.4446/2016), ενώ επισημαίνει ότι οι υπόλοιπες συναλλαγές δεν είναι πραγματικές.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί έλλειψης συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της ελεγχόμενης επιχείρησης στο πρόσωπό του και πραγματοποίησης ορισμένων συναλλαγών 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 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 της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010**, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **10.678,87€**

	(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 (50 μήνες X 0,73% = 36,50%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	12.814,64 €	5.339,44 €	3.897,79 €	9.237,23 €	9.237,23 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ... - ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με Α.Φ.Μ.:... και συγκεκριμένα:

- ✓ την ακύρωση

α) της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, β) της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και γ) της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , λόγω παραγραφής

✓ την επικύρωση

της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2010 - 31/12/2010

α) Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992,

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	141.735,00€	0,00€

β) Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	0,00€	0,00
Πρόσθετος φόρος	0,00€	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00€	0,00

γ) Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	300,00€	0,00€

δ) Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.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 Δ.Ε.Δ.
Ειδ. ασφαλιστική εισφοράς υπέρ ΕΛ.Γ.Α	10.678,87€	10.678,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	12.814,64€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		5.339,44€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		3.897,79€
Καταλογιζόμενο ποσό	23.493,51€	19.916,10€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**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.