



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 2/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1298

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 1036990 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.

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 8.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου: i) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, ii) της με αριθ. /2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, iii) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (χρήσης 2007) και iv) της με αριθ. /...../2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, και των προσκομιζόμενων με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i) Την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. περιόδου 1.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ii) την με αριθ./2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, iii) την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και iv) την με αριθ./...../2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7 ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αριθ. πρωτ./2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 8.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

- I. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο 231,14 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι 215,12 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 446,26 ευρώ, αντί του βάσει δήλωσης υπόλοιπου φόρου για έκπτωση ποσού 474,39 ευρώ.
- II. Με τον με αριθ./2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007 – 31.12.2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 352,77 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων που ορίζουν την διαδικασία της επιστροφής αυτής όπως ίσχυαν, ως λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 3.713,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 705,53 ευρώ.
- III. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, οικονομικού έτους 2008 (εισοδήματα 1.01.2007-31.12.2007), αφού προσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα σε 13.428,76 ευρώ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 639,34 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 595,03 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 1.234,37 ευρώ.

IV. Με τον με αριθ./...../2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου (αρ. 7 του ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007 – 31.12.2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 1.485,32 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 3.713,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 705,53 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 & του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30.11.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του ν.2859/2000, επί της από 30.11.2018 έκθεσης ελέγχου ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/97 & παρ. 1 του αρ. 79 ν.4472/2017), επί της από 30.11.2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 του ν.2238/94 και επί της από 30.11.2018 έκθεσης ελέγχου βάσει των διατάξεων Π.Δ. 186/1992 ΚΒΣ και του ν.4174/2013, της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, για την φορολογική περίοδο 1.01.2007-31.12.2007. Οι ως άνω εκθέσεις συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, λόγω λήψης του με αριθ. πρωτ./2016 (αρ. πρωτ. εισ./2016) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ./2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ο ελεγχόμενος, όπου διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών σχολών επαγγελματιών οδηγών αυτοκινήτων, κατά τη χρήση 2007 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 3.713,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 705,53 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. Περαιτέρω, η ελεγχόμενη επιχείρηση, ως λήπτρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καταχώρησε αυτά στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα συμπεριέλαβε δε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 της χρήσεως 2007, την οποία υπέβαλλε εκπρόθεσμα, και διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. κάνοντας χρήση των στοιχείων αυτών. Ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περίπτωση γ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) έκρινε τα βιβλία της εταιρείας για τη χρήση 2007 ανακριβή, αναμόρφωσε τις φορολογητέες εισροές της επιχείρησης μειώνοντας αυτές κατά το ποσό της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών, μειώνοντας ανάλογα και το Φ.Π.Α. εισροών κατά το ποσό του Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της χρήσης 2007 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Το δελτίο πληροφοριών που αποτέλεσε αιτία του ελέγχου δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο αφού τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία είχαν συμπεριληφθεί στις εμπροθέσμως υποβληθείσες

συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 και ο ίδιος είχε εμπροθέσμως εκπληρώσει όλες τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

- Ο εντεταλμένος ελεγκτής δεν διενήργησε έλεγχο ουσίας, μη λαμβάνοντας υπόψη του τα πραγματικά περιστατικά και αγνοώντας τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων σε απάντηση του με αριθ./2018 σημειώματος διαπιστώσεων.
- Οι χρήσεις μέχρι και το 2010 έχουν περαιωθεί στη Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού που είναι και η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, ενώ η Δ.Ο.Υ. Χολαργού αναρμοδίως διενήργησε τον έλεγχο.
- Ο έλεγχος υπολόγισε εσφαλμένα τον φόρο και τις προσαυξήσεις μην υπολογίζοντας αύξηση αφορολόγητου 1.500 ευρώ που δικαιούταν λόγω εξαρτώμενου τέκνου.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, 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 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. 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. ...

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται 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 έκδοση 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 στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, 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 ενάσκησή 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 παρ. 2 του άρθρου 68. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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. ...»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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 το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, περαιτέρω, με την 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.

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 ανάγεται 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, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής

των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014»: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, 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, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 ίδιου 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. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

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, 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. 4437495/2016, 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 δημοσίευσης 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 φορολογούμενου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

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 των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

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

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 30.11.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου συμπληρωματικά στοιχεία με το αριθ. πρωτ./2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά (αρ. πρωτ. εισ./2016), σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων κατά την χρήση 2007 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....». Επίσης ο προσφεύγων καταχώρησε τα εν λόγω στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων και τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 και διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. κάνοντας χρήση των στοιχείων αυτών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, αναφερόμενο στον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία «ο παρών μερικός έλεγχος, και με δεδομένο το ΠΟΡΙΣΜΑ

ΕΛΕΓΧΟΥ των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου, όπως αυτό αναλυτικά αναγράφεται στην από 18/12/2014 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Αττικής, δηλαδή αποσπασματικά «από την χρήση 2007 και μετά, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες από τους πελάτες της, πωλήσεις εμπορευμάτων, αφού δεν είχε προβεί σε ανάλογες αγορές, δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους, δεν απασχολούσε προσωπικό για την πώληση εμπορευμάτων, δεν ανταποκρίθηκε στις φορολογικές της υποχρεώσεις και εξέδιδε ΕΙΚΟΝΙΚΑ (φορολογικά στοιχεία), με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις να αλλοιώνουν τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων τους, εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων».

Επειδή, το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94 και 25 του ν.4174/2013, βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, εξέδωσε και επέδωσε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένο τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό. Όσον δε αφορά τις αντιρρήσεις που διατύπωσε ο προσφεύγων με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ./2018 υπομνήματος του, ο έλεγχος αφού τις έλαβε υπόψη του έκρινε ότι δεν είναι στοιχεία ικανά να αποδείξουν τον ισχυρισμό του περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 30.11.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης ουσίας ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (περ. 12) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», αναφορικά με την έκδοση εντολής ελέγχου:

«Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 & 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το

Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου, ήτοι την 5.07.2018, αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου τυγχάνει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ως Δ.Ο.Υ. υποδοχής του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο προσφεύγων, ο σχετικός ισχυρισμός του περί αναρμοδιότητας του ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2238/94, σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου, ορίζονται τα εξής:

«1. Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κατά περίπτωση κλίμακα:

3. Ειδικά, για τα εισοδήματα που αποκτώνται τα έτη 2007 και 2008 ισχύουν οι ακόλουθες κλίμακες:

.....

(β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ 2007

Κλιμάκιο	Φορολ.	Φόρος	Σύνολο	
Εισοδήματος	συντελεστής	Κλιμακίου	Εισοδήματος	Φόρου
(ευρώ)	%	(ευρώ)	(ευρώ)	(ευρώ)
10.500	0	0	10.500	0
1.500	15	225	12.000	225
18.000	29	5.220	30.000	5.445
45.000	39	17.550	75.000	22.995 άνω 75.000
				40

.....

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου των κλιμάκων (α) και (β) της παραγράφου 1 αυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ εάν ο φορολογούμενος έχει ένα τέκνο που τον βαρύνει, κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ εάν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1.000) ευρώ για καθένα τέκνο πάνω από τα τρία.

Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.».

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού του φόρου εισοδήματος στην με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, γίνεται αποδεκτός αφού κατά τον υπολογισμό του κύριου φόρου δεν έχει ληφθεί υπόψη το τέκνο που βαρύνει τον φορολογούμενο και προσαυξάνει το αφορολόγητο κατά 1.000 ευρώ, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως εξής:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	6.655,10	0,00	13.428,76	639,34	13.428,76	489,34
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου						
Φόρος που παρακρατήθηκε		0,00		0,00		0,00
Υπόλοιπο Φόρου						0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)				767,21		587,21
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)				319,67		244,67
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (65 * 0,73%=47,45%)				275,36		232,19
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		0,00		1.234,37		966,20

Ο πρόσθετος φόρος έχει υπολογιστεί ως εξής:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (65 μήνες*0,73%=47,45%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	587,21 €	244,67 €	232,19 €	476,86 €	476,86 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 8.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, ΑΦΜ κατοίκου, οδός, αρ. και ειδικότερα:

α) την επικύρωση:

i) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. περιόδου 1.01.2007-31.12.2007,

ii) της με αριθ. ... /2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, και

iii) της με αριθ. /..... /2018 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού,

β) την τροποποίηση:

της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (χρήσης 2007).

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

- **Α) Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007 (α/α /2018)**

Τελικό χρεωστικό ποσό 446,26 €

- Β) Οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1.01.2007-31.12.2007 (α/α/2018)

Τελικό χρεωστικό ποσό 352,77 €

- Γ) Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (α/α/2018)

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

Κύριος φόρος	489,34 €
Επιεικέστερη κύρωση αρ. 49 του ν.4509/2017	476,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	966,20€

- Δ) Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου αρ. 7 ν.4337/2015 (α/α/...../2018)

Τελικό χρεωστικό ποσό 1.485,32 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.