



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 09/12/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός Απόφασης: 3323

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των: α) υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, β) υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και γ) υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 11/06/2019 σχετικές Εκθέσεις α) Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/07/2019 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:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων, είχε αποδεχτεί το υπ' αριθ./...../2011 σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για την χρήση 2007. Στη συνέχεια, με το με αρ. πρωτ./2012 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, διαβίβασε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, την από 18-09-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, έλαβε εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 270.600,00€, για την χρήση 2007. Εν συνεχεία, ο προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε, την υπ. αριθ./2012 Α.Ε.Π., η οποία κατέστη οριστική λόγω μη άσκηση ενδίκων μέσων. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενήργησε έλεγχο λόγω αρμοδιότητας (συγχώνευση των Δ.Ο.Υ.), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με την υπ' αριθ./2016 εντολή μερικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./2014 εντολής) για την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων σε εισόδημα, Φ.Π.Α., λοιπές φορολογίες, τέλη, εισφορές και την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, συντάχθηκαν οι από 05/04/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας Εισοδήματος, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97) βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι α) υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 108.223,08€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 129.871,10€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 8.000€ ήτοι συνολικό ποσό 246.094,18€, β) υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 51.414,00€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 61.696,80€, ήτοι συνολικό ποσό 113.110,80€ και γ) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 154.242,00€. Ακολουθώντας ο προσφεύγων επί των ανωτέρω

αναφερόμενων πράξεων, άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2017 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, στην οποία αναφέρεται ότι γίνεται αποδοχή της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθότι η φορολογική αρχή έπρεπε να εκδώσει και να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα, Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του Ν. 3888/2010, και όριζε όπως τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 3888/10 και της ΠΟΛ 1019/21-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου και για τη θεραπεία της ανωτέρω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ./2017 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στα πλαίσια του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./....../2018 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης του ν. 3888/2010 βάσει της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα δια θυροκόλλησης την 01/10/2018 και το οποίο ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να αποδεχτεί εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του. Η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη και στις 16/10/2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα δια θυροκολλησεως το υπ' αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με τις προσωρινές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 οριστικών πράξεων χωρίς να τηρηθεί η προθεσμία των 20 ημερών για την υποβολή των απόψεων του ελεγχόμενου, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013. Οι ως άνω οριστικές πράξεις προσβλήθηκαν με την υπ' αριθμ./2018 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 Απόφαση της Δ.Ε.Δ., με την οποία ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας (μη τήρηση διαδικασίας του άρθ. 28 Κ.Φ.Δ.).

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 εντολή ελέγχου, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου και για τη θεραπεία της ανωτέρω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το διατακτικό της υπ' αριθμ./2019 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου και λόγω του ότι ο προσφεύγων είχε αποδεχτεί το υπ' αριθμ./2011 Σημείωμα Περαίωσης βάσει του ν.3888/2010, του κοινοποιήθηκε την 08-05-2019 δια θυροκολλησεως, το υπ' αριθμ./....../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο δεν αποδέχτηκε. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό των προσωρινών πράξεων, οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 20/05/2019 δια θυροκολλησεως στην δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής του έδρας, μετά του υπ' αριθμ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Ν.4174/2013. Μετά την παρέλευση του προβλεπόμενου

εικοσαήμερου εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι κάτωθι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, οι οποίες έχουν ως εξής:

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 108.226,99 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 και τόκων άρθ.53 Κ.Φ.Δ. ποσού 106.223,54 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 8.000 € ήτοι συνολικό ποσό 222.450,53 €.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 51.414,00 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Α και τόκων άρθ.53 Κ.Φ.Δ. ποσού 50.478,26 €, ήτοι συνολικό ποσό 101.892,26 €.

Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 25.707,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 11/06/2019, στην διεύθυνση που βρίσκεται η επαγγελματική του έδρα δια θυροκολλήσεως, λόγω απουσίας του.

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

1. Παράβαση νόμου (άρθ.63 παρ.6 ν.4174/2013) – Μη συμμόρφωση φορολογικής αρχής σε απόφαση Δ.Ε.Δ. - Παράβαση ουσιώδους τύπου – Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθ. 28 ν.4174/2013

«Σε συνέχεια της με αρ./2019 αποφάσεως της Υπηρεσίας σας ο έλεγχος μου κοινοποίησε νόμιμα στις 10/05/2019 το με αρ. πρωτ./...../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, με προθεσμία 10 ημερών για την αποδοχή του. Η προθεσμία αυτή παρήλθε στις 20/05/2019. Μετά την παρέλευση της ως άνω προθεσμίας ουδόλως τηρήθηκε νομότυπα η διαδικασία της έκδοσης και κοινοποίησης προσωρινών πράξεων. Αντ' αυτού, η αντίδικος φορολογική αρχή προέβη σε έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων με την παρούσα οριστικών πράξεων στις 11/06/2019, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 τελευταίο εδάφιο ν.4174/2013, μη συμμορφούμενη στην σχετική απόφαση της Δ.Ε.Δ. και στην αρχή της χρηστής διοίκησης»

2. Παραγραφή δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ' αρ./2017 αποφάσεως Δ.Ε.Δ.

«Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή επανέρχεται εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ./2017 αποφάσεως της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σε χρόνο που το δικαίωμά της έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς η

ανωτέρω απόφαση της ΔΕΔ εκδόθηκε στις 2/10/2017, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 2/11/2018, ήτοι μετά την πάροδο της ενιαίας προθεσμίας που ορίζεται στη διάταξη του άρθ. 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013.»

3. Παράνομος επανέλεγχος χρήσης 2007 και έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης/άλλως παραγραφή λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων άρθ. 68 παρ. 2 ν.2238/1994

«Ο παρών έλεγχος διενεργείται σε συμμόρφωση προς την υπ' αρ./2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Α.Α.Δ.Ε. για τήρηση της διαδικασίας που προβλέπει ο ν. 3888/2010. Παρά το γεγονός ότι κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου τηρήθηκε η *τυπική διαδικασία* που προβλέπει ο ανωτέρω νόμος με την έκδοση του με αρ./...../2018 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, σε κάθε περίπτωση διενεργείται παρανόμως καθώς ελλείπουν οι *ουσιαστικές προϋποθέσεις* που θέτει ο ίδιος νόμος προκειμένου να εκδοθεί το ανωτέρω συμπληρωματικό σημείωμα.....

Εν προκειμένω, βάσει του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με αρ./2011 **(Σχετικά Α-Β)** το οποίο εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010, είχε ήδη περαιωθεί η ελεγχόμενη χρήση και η φορολογική αρχή δεν είχε δικαίωμα να επανέλθει κατ' επίκληση της διάταξης του άρθ. 9 παρ. 4 ν. 3888/2010, διότι κατά το χρόνο περαίωσης της υπόθεσης γνώριζε ή ηδύνατο να έχει αρχίσει την ουσιαστική έρευνα για την ύπαρξη των αποδιδόμενων παραβάσεων στον Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι είχε κατασχέσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με την με αρ./2010 έκθεση κατάσχεσης και τα είχε στη διάθεσή της (Βλ. σελ. 9 έκθεσης ελέγχου).»

4. Παράβαση νόμου – μη νόμιμος χαρακτηρισμός βιβλίων ως ανεπαρκών και μη συνδρομή προϋποθέσεων εξωλογιστικού προσδιορισμού

«Εν προκειμένω ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανεπαρκών και η συνακόλουθη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης δεν αιτιολογείται, ιδίως δε λαμβάνοντας υπόψη ότι καμία άλλη πλημμέλεια δεν διαπιστώνει ο έλεγχος στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης. Άλλωστε, προβαίνει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, παρά το γεγονός ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εξαιτίας των οποίων χαρακτήρισε τα βιβλία ανεπαρκή, έχει χαρακτηρίσει εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επομένως γνωρίζει και αποδέχεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί.»

5. Λόγοι που αφορούν στην αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά με την από 18/09/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.

Α. Αναιτιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Αρχής.

Β. Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της επιχείρησης – καλή πίστη.

6. Επικουρικά – Επιβολή πρόσθετων φόρων – Εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος, άλλως της διάταξης αρθ.49 παρ.1 και 2 ν.4509/2017

«Σε κάθε περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να μεταρρυθμιστούν δεκτού γενομένου του λόγου περί εφαρμογής του ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος, σύμφωνα με ρητή νομοθετική διάταξη του άρθ. 49 παρ. 1 και 2 ν.4509/2017 ως προς την επιβολή πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων για την ελεγχόμενη χρήση, είχε αποδεχθεί το υπ' αρ./2011 σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/10, επέδωσε στον προσφεύγοντα, την 8/5/2019 το με αριθμό/...../2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Επειδή η προβλεπόμενη εκ του νόμου δεκαήμερη προθεσμία, για την αποδοχή του, παρήλθε άπρακτη, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων. Την 20/5/2019 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του αρ. 28 του Ν.4174/2013 με συνημμένες τις υπ' αριθμ./...../2019,/...../2019 και/...../2019 πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2007. Η σχετική ταχθείσα προθεσμία παρήλθε άπρακτη χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλλει τις απόψεις του επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου και ως εκ τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, μετά την παρέλευση του προβλεπόμενου 20ημερου της παρ. 1 του αρ. 28 του Ν.4174/2013, ήτοι την 11/6/2019 κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ., και/2019 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α..

Κατά συνέπεια, ουδόλως παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, απεναντίας με τις νέες υπ' αριθμ., και/2019 προσβαλλόμενες πράξεις, κατ' εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., που προέκυψαν μετά την υπ' αριθμ./2019 απόφαση της Δ.Ε.Δ., τηρήθηκαν απαρέγκλιτα τα όσα ρητά όριζε η προαναφερόμενη απόφαση. Επομένως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αναληθείς και ολότελα αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ' αρ./2017

αποφάσεως Δ.Ε.Δ. λόγω κοινοποίησης αυτών μετά την πάροδο της ενιαύσιας προθεσμίας που ορίζεται στη διάταξη του άρθ. 36 παρ. 2 περ. γ ν. 4174/2013

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, ο οποίος αναφέρεται σε ακυρωθείσες πράξεις, για τις οποίες είχε ασκήσει την από/2018 ενδικοφανή προσφυγή, έχει ήδη εξετασθεί και απορριφθεί με την αριθμ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αβασίμως και καταχρηστικώς προβάλλεται εκ νέου με την παρούσα.

Συγκεκριμένα, στην υπ' αριθμ. 1003/26-3-2019 απόφαση της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών αναφέρονται τα εξής:

«Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 36 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 36 Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

«Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 36 του ν.4174/2013 ρυθμίζει θέματα παραγραφής και

αφορά περιπτώσεις για τις οποίες έχει επέλθει ή πρόκειται να επέλθει παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης ή αυτόν που έπεται της έκδοσης της απόφασης της Δ.Ε.Δ. Στην συγκεκριμένη περίπτωση η χρήση 01/01/2007-31/12/2007 παραγραφόταν 31/12/2018 λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 02/11/2018, ήτοι μετά από δεκατρείς (13) μήνες από την έκδοση της απόφασης της Δ.Ε.Δ. στις 02/10/2017, που ακύρωνε τις αρχικές πράξεις για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει την εγκυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων καθότι αυτές κοινοποιήθηκαν μέσα στον χρόνο που ορίζεται από τις γενικότερες διατάξεις περί παραγραφής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής δικαιώματος φορολογικής πράξης για επανέκδοση πράξεων κατόπιν της υπ' αρ./2017 αποφάσεως Δ.Ε.Δ. κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.»

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής λόγω μη συνδρομής προϋποθέσεων άρθ. 68 παρ. 2 ν.2238/1994

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 τον χρόνο διενέργειας του».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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. 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], 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) ... γ) ... δ) 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2. ..., 3. ..., 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) ..., **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, ...**», Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, 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, ...» 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, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων», Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία

που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§ 8. «Για της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της

διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

§12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του Ν. 3888/2010.>>.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την συνολική εξέταση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, ο προσφεύγων αποδέχτηκε το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις 24-10-2011. Τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής και με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 18-09-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που αφορούσε την χρήση 2007, η οποία είχε περαιωθεί με το Ν.3888/2010. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010. Συνεπώς, τα στοιχεία αυτά αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και επομένως η υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, ήτοι στις 31-12-2018 και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 §13 του Ν.3888/10, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή γνώριζε ή ηδύνατο να έχει αρχίσει την ουσιαστική έρευνα για την ύπαρξη των αποδιδόμενων παραβάσεων στον Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι είχε κατασχέσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με την με αρ./2010 έκθεση κατάσχεσης και τα είχε στη διάθεσή της κρίνεται παντελώς αβάσιμος διότι αφορά άλλη υπηρεσία (στην προκειμένη περίπτωση το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής) και όχι την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αχαρνών.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου χαρακτηρισμού βιβλίων ως ανεπαρκών και μη συνδρομή προϋποθέσεων εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε θεωρείται ουσιώδης πλημμέλεια η μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας ως ανεπαρκή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 ΚΒΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 γ του ΠΔ 186/1992:

«Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... β) γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε και μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων
.....

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.
.....

"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."»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος εξήντα έξι (66) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 270.600,00 ευρώ, ενώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για την υπό εξέταση χρήση ήταν 3.729.634,36 ευρώ.

Επιπλέον, σύμφωνα με την από 11/6/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, συντρέχουν και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 3γ του ΠΔ 186/92, ήτοι: *«Οι παραπάνω παραλείψεις και παρατυπίες είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικον. δεδομένα της επιχείρησης (>2% των ακαθάριστων εσόδων) και επηρεάζουν το κύρος των τηρηθέντων βιβλίων καθιστώντας αυτά ανεπαρκή κατά τις διατάξεις της παρ. 3β του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92».*

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανεπαρκή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, καθότι η παρατυπία στα βιβλία του προσφεύγοντος εξαιτίας της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλη (>2% των ακαθάριστων εσόδων) σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αναιτιολόγητων και αστήρικτων ισχυρισμών της Φορολογικής Αρχής - Αληθών και πραγματικών συναλλαγών της επιχείρησης – καλή πίστη

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ανταποκρινόμενη στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί, για τους λόγους που εκτίθενται αναλυτικά στις συμπροσβαλλόμενες Εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς αλλά και στην Έκθεση ελέγχου του

ΣΔΟΕ, απέδειξε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για συναλλαγές πραγματικές αλλά με πρόσωπο διαφορετικό από το φερόμενο ως εκδότη.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 11/6/2019 Έκθεση Μερικού ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και συγκεκριμένα στη σελ. 15 αυτής, αναφέρονται τα εξής: «.....(.....)Όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την επιχείρηση- ΑΦΜ, είναι εικονικά διότι η ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τον μοναδικό εταίρο της επιχείρησης και τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα,&με τη συμμετοχή των υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου,καικαι άλλους προκειμένου να εισπράξουν τα αντίτιμα της αξίας των τιμολογίων αυτών υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. και Δηλώσεις Εισοδήματος. Τα ανωτέρω έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., και στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών.

Η ζημία του δημοσίου έγκειται στην έκπτωση του Φ.Π.Α. που διενήργησε η λήπτρια με βάση τα συγκεκριμένα στοιχεία, δεδομένου ότι από την εκδότη επιχείρηση δεν αποδόθηκαν τα αναλογούντα ποσά φόρου από τις συναλλαγές αυτές. Ως επίσης στην απώλεια του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκαν, εξ' αυτού του λόγου, τα καθαρά κέρδη των οικείων χρήσεων.

Ο έλεγχος από τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση του κρίνει ότι έχουν γίνει οι συναλλαγές πλην όμως όχι από την επιχείρηση ΑΦΜ, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.»

Κατόπιν των ανωτέρω, αποδείχθηκε αναμφισβήτητα ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η παράθεση, δε, όλων των ανωτέρω δεδομένων καθώς και αυτών που αναλύονται στις σελίδες 7-15 της από 11/6/2019 εκθέσεως ελέγχου εισοδήματος και η συνολική αξιολόγησή τους από τη φορολογική αρχή, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Έτσι, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί.

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι

πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα, δε, με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Ενώ επιπλέον, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1126/2010).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων όφειλε να ελέγξει τα αναγκαία στοιχεία της φορολογικής και συναλλακτικής υπόστασης της εκδότριας επιχείρησης πριν να συναλλαχθεί μαζί της. Κατόπιν αυτού, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ύπαρξης καλής πίστης, καθώς οι συναλλαγές που πραγματοποίησε με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων καλύπτουν μεγάλο μέρος των συνολικού όγκου των συναλλαγών του, αναδεικνύοντας την, ουσιαστικά, σε βασικό συνεργάτη του.

Δηλαδή, ο προσφεύγων δε συναλλάχθηκε περιστασιακά με τη συγκεκριμένη μεταφορική εταιρεία, ώστε ενδεχομένως να ευσταθεί ο ισχυρισμός περί άγνοιας της συναλλακτικής της υπόστασης. Αντίθετα, έλαβε από αυτήν συνολικά 66 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 270.600 ευρώ, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήξερε αναμφισβήτητα με ποιον συναλλασσόταν.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι ο

προσφεύγων προέβη σε αποδοχή - λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του βιβλία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν μεν συναλλαγές υπαρκτές αλλά με άλλο αντισυμβαλλόμενο πρόσωπο και όχι με τον εκδότη του εκάστοτε στοιχείου. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επιβολής των πρόσθετων φόρων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «**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», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, 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 λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «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, με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2** του **ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ».

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς καθότι οι πρόσθετοι φόροι επί των προσβαλλόμενων πράξεων έχουν υπολογιστεί με τις νομοθετικές διατάξεις του άρθ. 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017 όπως ακριβώς ζητάει ο προσφεύγων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11/06/2019 Εκθέσεις: α) Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. της ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11/07/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2008

<u>Διαφορά φόρου</u>	108.226,99 €
<u>Πρόστιμο άρ. 58 & Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u>	106.223,54 €
<u>Εισφορά Αλληλεγγύης</u>	8.000,00 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	222.450,53 €

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

<u>Διαφορά φόρου</u>	51.414,00 €
<u>Πρόστιμο άρ. 58^A & Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u>	50.478,26 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	101.892,26 €

Υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

-Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017: **51.414,00 ευρώ X 50% = 25.707,00 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.