



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 2/5/2019

Αριθμός απόφασης: 972

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 2/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του .. . του . με ΑΦΜ ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού .. . αρ. ., Τ.Κ. ., κατά του με αρ. ../13-11-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του με αρ. ../13-11-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του με αρ. ../13-11-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, της με αρ. ../13-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, της με αρ. ../13-11-2018 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, της με αρ. .././13-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του με αρ. .././13-11-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, του με αρ. .././13-11-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και του με αρ. .././13-11-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από με αρ. πρωτ. .../23-1-019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 2/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . του . με ΑΦΜ ., 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:

1. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **164.108,49 €**.
2. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **199.829,01 €**.
3. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **129.021,79 €**.
4. Με τη με αριθμό **../13-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **87.486,64 €**.
5. Με τη με αριθμό **../13-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **113.430,92 €**.
6. Με τη με αριθμό **../13-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος αξίας **75.910,60 €**.

7. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **20.356,73 €**.
8. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **26.559,01 €**.
9. Με τον με αριθμό **../13-11-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **16.880,73 €**.

Δυνάμει της με αρ. **.../2017** εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην λυθείσα επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο επίπλων», για τις χρήσεις 2007 – 2009. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν :

α) Της με αριθμό πρωτοκόλλου **.../25-2-2010** Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων (Αριθμός Πρωτοκόλλου Ι' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης **.../4-3-2010**), βάσει της οποίας η δικής της αρμοδιότητας επιχείρηση «...» με ΑΦΜ: είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και πως μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία απ' τον ανωτέρω, όπως προέκυψε από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά τη **χρήση 2007 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 108.023,00 €** και τη **χρήση 2008 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 85.608,00 €**.

β) Της από 04.03.2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, βάσει της οποίας η επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ: .. είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και πως μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία απ' τον ανωτέρω, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά τη χρήση **του 2008 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 96.682,50 €** και κατά τη χρήση **2009 δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 158.927,90 €**.

γ) Του υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου **../24.02.2017** Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (Αριθμός Πρωτοκόλλου Δ' Δ.Ο.Υ. **../08.03.2017**) που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «.» με ΑΦΜ ..., βάσει του οποίου η ανωτέρω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών και στις περισσότερες

περιπτώσεις και πλαστών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο των συναλλαγών της και πως μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία απ' την ανωτέρω, όπως προέκυψε από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε κατά τη χρήση **2007 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 106.251,50 €** , κατά τη χρήση **2008 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 97.278,00** και κατά τη χρήση **του 2009 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 18.764,00 €**.

δ) Την με αρ. πρωτοκόλλου ../2010 Δήλωση της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010 του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την οποία δήλωσε ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία τις χρήσεις 2007 έως και 2009 συνολικής καθαρής αξίας 671.554,00 €. Με την εν λόγω δήλωση ο ελεγχόμενος έπρεπε να καταβάλει το 40% της συνολικής αξίας των μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έλαβε, ήτοι το ποσό των 288.617,96 €, από το οποίο ποσό κατέβαλε συνολικά 102.996,94 € και το υπόλοιπο ποσό κατέστη ληξιπρόθεσμο.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε και τη με αρ. ../22.12.2010 Δήλωση, με την οποία δήλωσε ότι έλαβε από την **με Α.Φ.Μ.:** ... τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 37.350,00 €. Το ποσό που προέκυψε από την εν λόγω δήλωση αποπληρώθηκε στο σύνολό του.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου και του πληροφοριακού δελτίου έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2007 -2009 ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

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

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, φόρων και τελών ως προς τις διαχειριστικές περιόδους 2007 έως και 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω αβάσιμες και αναιτιολόγητες.
- Δεν ελήφθη υπόψη το ποσό των 102.996,94 που είχε καταβάλει σε συνέχεια υποβολής της με αρ../2010 δήλωσης του άρθρου 12§6 του Ν.3888/2010.
- Η διαδικασία επανελέγχου και το πόρισμα αυτού προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

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

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το

προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή στην ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίζεται ότι : «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και

αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 18 παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 "3. Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς" ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. [2717/1999](#) (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις από 13/11/2018 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, με τη με αρ.../2010 δήλωσή του της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, δήλωσε ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2007 - 2009 συνολικής καθαρής αξίας 671.554,90 €. Στην ανωτέρω δήλωση ο προσφεύγων είχε προβεί κατόπιν της με αρ..../2010 εντολής ελέγχου της Ι' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, για τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και του Ν. 2859/2000. Η εντολή εκδόθηκε ύστερα από τη λήψη Πληροφοριακής Έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ήταν λήπτης εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του «. .» με Α.Φ.Μ.: ... Ο έλεγχος μετέβη στην έδρα του προσφεύγοντα και με τις με αρ. 3,4,5/2010 Εκθέσεις Κατάσχεσης, κατέσχεσε φορολογικά στοιχεία με εκδότη τον «. .» – Α.Φ.Μ. ... Η με αρ. .../2010 εντολή ελέγχου έκλεισε ύστερα από την υποβολή των Δηλώσεων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10 που υπέβαλε ο προσφεύγων με τη σχετική έκθεση ελέγχου και με τη σημείωση ότι : «Σήμερα, ύστερα από όλα τα παραπάνω δεν επιβάλλονται κυρώσεις του ν. 2523/1997 για παραβάσεις του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ούτε συντρέχει λόγος καταλογισμού Φ.Π.Α. των μη νόμιμων τιμολογίων, αλλά η Υπηρεσία έχει δικαίωμα να επανέλθει σε περίπτωση μη εξόφλησης του βεβαιωμένου φόρου εισοδήματος της §6 του άρθρου 12 του ν.3888/10». Επειδή ο προσφεύγων δεν κατέβαλε το συνολικό ποσό της οφειλής που προέκυψε από την με αρ. πρωτ..../06.12.2010 δήλωση, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 12§6 του ν. 3888/10, σε συνδυασμό με τις πληροφορίες που περιέχονται στην από 04.03.2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών και στο υπ' αριθμ. αριθμόν πρωτοκόλλου .../24.02.2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προέβη στη διενέργεια επανελέγχου αποκλειστικά και μόνο για τα στοιχεία που αναφέρονται στα πληροφοριακά δελτία και τις σχετικές εκθέσεις Κ.Β.Σ..

Επειδή ο έλεγχος ανεστάλη ενόψει υποβολής της ως άνω δήλωσης του άρθρου 12§6 του Ν.3888/2010. Η μη εξόφληση όμως του ποσού που προέκυψε με βάση την εν λόγω δήλωση,

καθιστά τις χρήσεις που αναφέρονται σ' αυτήν ελεγκτές. Περαιτέρω με τη λήψη των πληροφοριακών δελτίων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου των εκδοτών, δύναται να διενεργηθεί επανέλεγχος εφόσον προκύπτει από αυτές, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη των ως άνω παραβάσεων, περιλαμβάνεται στην από 04.03.2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ: .. και στο υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου .../24.02.2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «.» με ΑΦΜ ..., που απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα οποία **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η 4/3/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και το με αριθμ. πρωτ. .../24.02.2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τυγχάνει απορριπτέος, δεδομένου ότι τα ως άνω πληροφοριακά δελτία παρελήφθησαν μετά τη διενεργηθείσα περαίωση του Ν.3888/2010, δυνάμει του υπ' αριθμ. .../1/2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, ύψους 4.670,58 €, το οποίο εξόφλησε ολοσχερώς.

Επειδή, αντίθετα η με αριθμό πρωτοκόλλου .../2010 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων (Αριθμός Πρωτοκόλλου Ι' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ../2010), που αφορά σε έλεγχο της εκδότριας επιχείρησης «.... .» με ΑΦΜ ., δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής ήδη από το έτος 2010, πριν μάλιστα συντελεστεί η αποδοχή του υπ' αριθμ. .../2010 Σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής ως προς το στοιχείο αυτό δεν δύναται επεκταθεί στη δεκαετία και να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού φόρου και προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικών από την εκδότρια «.....». Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής γίνεται δεκτός.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε εμπρόθεσμα τις με αρ. ../2008, ../2009 και .../2010 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις με αρ. ../24-3-2008, ../23-3-2009 και ../23-4-2010 εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 1/1 – 31/12/2007, 1/1-31-12-2008 και

1/1/-31/12/2009 αντίστοιχα. Επιπλέον, οι χρήσεις 2007, 2008 και 2009 περαιώθηκαν με την αποδοχή του .../13-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, οι οποίες εκδόθηκαν βάσει της από 04.03.2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «...» με ΑΦΜ: .. και του υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ../24.02.2017 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «. . ..» με ΑΦΜ .., καθώς τα συμπληρωματικά αυτά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την περαίωση των επίδικων χρήσεων, τα δε ανωτέρω συμπληρωματικά στοιχεία, σε ότι αφορά τις χρήσεις 2007 και 2008, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και μετά την πενταετία από το τέλος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των χρήσεων 2007 - 2008 και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο, ο χρόνος παραγραφής των χρήσεων 2007 - 2008 έχει παρέλθει σχετικά με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../25-2-2010 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων (Αριθμός Πρωτοκόλλου Ι' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης ../4-3-2010), που αφορά σε έλεγχο της εκδότριας επιχείρησης «. » με ΑΦΜ .., καθώς περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου εντός πενταετίας και πριν την περαίωση των οικείων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «. » με ΑΦΜ .. τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία :

Χρήση	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
2007	10	108.026,00 €	20.524,94 €
2008	8	85.608,00 €	16.265,52 €

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, ο με αρ. ../13-11-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήση 2007), ο με αρ. ../13-11-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008), η με αριθμό ../13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, η με αρ. ../13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, ο με αριθμό ../13-11-2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και ο με αρ. ../13-11-2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης θα πρέπει να τροποποιηθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω αβάσιμες και ανατιολόγητες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.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, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εν προκειμένω ο ίδιος ο προσφεύγων με την υποβολή της με αρ. .../2010 δήλωσης της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010 δήλωσε ότι είναι λήπτης των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που δεν δύναται να αναιρεθεί εκ του λόγου και μόνο της μη εξόφλησης της οφειλής που προέκυψε από τη δήλωση αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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». Ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε και προσκομίζει κάποιο στοιχείο προς απόδειξη των ισχυρισμών του, ούτε και καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/11/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων διότι δεν ελήφθη υπόψη το ποσό των 102.996,94 που είχε καταβάλει σε συνέχεια υποβολής της με αρ.16088/2010 δήλωσης.

Επειδή στην παράγραφο 6 του άρθρου 12 «Ρυθμίσεις για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στον αυτοέλεγχο και την άρση της υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων» του Ν. 3888/2010 ορίζεται : «Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το [άρθρο 19 του Ν. 2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία.

Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση.

Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας.

Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση, είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους, είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997».

Επειδή περαιτέρω στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 «Προϋποθέσεις και αποτελέσματα υπαγωγής των υποθέσεων στις ρυθμίσεις» του Ν.3888/2010 ορίζεται : «Τα χρηματικά ποσά που

καταβάλλονται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου, δεν αναζητούνται, ούτε συμψηφίζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9».

Επειδή στην ΠΟΛ 1066/2011 «Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του Ν.3888/2010.» ορίζεται :

«1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην [παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3888/2010](#) υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.

2. Για τους επιτηδευματίες της [παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010](#) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αρ./2010 δήλωση της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, βάσει της οποίας βεβαιώθηκε το ποσό των 268.617,96 € και καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα το ποσό 102.996,94 €, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 165.621,02 € παρέμεινε ανεξόφλητο και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των επίδικων χρήσεων. Επομένως, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, το ανωτέρω καταβληθέν ποσό θα πρέπει να συμψηφιστεί με το ποσό που προκύπτει από τον έλεγχο του φόρου εισοδήματος των οικείων χρήσεων, όπως ορθώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων, και οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος θα πρέπει να τροποποιηθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς

συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 2/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . του . με ΑΦΜ .., ως ακολούθως :

α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της με αρ. **../13-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 και β) του με αρ. **../13-11-2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης.

β) τη μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** :

α) του με αρ. **../13-11-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007),

β) του με αρ. **../13-11-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008),

γ) του με αρ. **.../13-11-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009),

δ) της με αριθμό **.../.../13-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007,

ε) της με αρ. **.../.../13-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008,

στ) του με αριθμό **.../.../13-11-2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και

ζ) του με αρ. **.../.../13-11-2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως :

α) Ο με αρ. **.../.../13-11-2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007).

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΑΝΑΛΥΣΗ	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	19.411,41	0,00	233.688,91	0,00	125.662,91	0,00	106.251,50	0,00
Εισόδημα από ακίνητα	7.050,14	3.990,00	7.050,14	3.990,00	7.050,14	3.990,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	26.461,55	3.990,00	240.739,05	0,00	132.713,05	0,00	106.251,50	0,00
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν.2238/94	6.710,16	506,67	6.784,10	432,73	6.710,16	506,67	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	19.751,39	3.483,33	233.954,95	3.557,27	126.002,89	3.483,33	106.251,50	0,00
Φόρος κλίμακας	2.472,90	0,00	86.576,98	0,00	43.396,16	0,00	40.923,26	0,00
Μειώσεις φόρου	198,06	0,00	198,06	0,00	198,06	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	2.274,84	0,00	86.378,92	0,00	43.198,10	0,00	40.923,26	0,00
Πλέον συμπληρωματικός φόρος	109,83	0,00	109,83	0,00	109,83	0,00	0,00	0,00
Μείον φόρος που καταβλήθηκε με το ν. 3888/10	0,00	0,00	1.381,56	0,00	1.381,56	0,00	1.381,56	0,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	72,99	0,00	72,99	0,00	72,99	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	2.311,68	0,00	85.034,20	0,00	41.853,38	0,00	39.541,70	0,00
Προκαταβολή φόρου για επόμενο έτος	1.311,57	0,00	1.311,57	0,00	1.311,57	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	190,71	0,00	190,71	0,00	190,71	0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ	38,14	0,00	38,14	0,00	38,14	0,00	0,00	0,00

ΟΓΑ								
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00	0,00	41.361,26	0,00	19.770,85	0,00	19.770,85	0,00
Τόκος άρθρου 53 (56*0,73=42,34%)	0,00	0,00	35.024,71	0,00	16.741,95	0,00	16.741,95	0,00
Έκτακτη εισφορά άρθρου 18 ν. 3758/2009	0,00	0,00	5.000,00	0,00	3.000,00	0,00	3.000,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	3.852,10	0,00	167.960,59	0,00	82.906,60	0,00	79.054,50	0,00
Μείον ο φόρος που βεβαιώθηκε με το άρθρο 12§6 του Ν.3888/2010	0,00	0,00	0,00	0,00	42.500,60	0,00	42.500,60	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.852,10	0,00	167.960,59	0,00	40.406,00	0,00	36.553,90	0,00

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **39.541,70 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (58 μήνες Χ 0,73% = 42,34 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	47.450,04 €	19.770,85 €	16.741,95 €	36.512,80 €	36.512,80 €

β) Ο με αρ. .../.../13-11-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008).

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
ΑΝΑΛΥΣΗ								
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	45.451,23	0,00	312.071,13	0,00	226.463,13	0,00	181.011,90	0,00
Εισόδημα από ακίνητα	3.205,44	3.990,00	3.205,44	3.990,00	3.205,44	3.990,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	48.656,67	0,00	315.276,57	0,00	229.668,57	0,00	181.011,90	0,00
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν.2238/94	7.886,09	534,79	7.966,72	454,16	7.886,09	534,79	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	40.770,58	3.455,21	307.309,85	3.535,84	221.782,48	3.455,21	181.011,90	0,00
Φόρος κλίμακας	9.070,11	0,00	114.658,94	0,00	80.447,99	0,00	71.377,88	0,00
Πλέον συμπληρωματικός φόρος	49,68	0,00	49,68	0,00	49,68	0,00	0,00	0,00

Μείον φόρος που καταβλήθηκε με το ν. 3888/10	0,00	0,00	1.695,20	0,00	1.695,20	0,00	1.695,20	0,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	1.311,57	0,00	1.311,57	0,00	1.311,57	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	7.808,22	0,00	111.701,85	0,00	77.490,90	0,00	69.682,68	0,00
Προκαταβολή φόρου για επόμενο έτος	5.015,88	0,00	5.015,88	0,00	5.015,88	0,00	0,00	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	34,56	0,00	34,56	0,00	34,56	0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	6,91	0,00	6,91	0,00	6,91	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθ 58 ΚΦΔ	0,00	0,00	51.946,82	0,00	34.841,34	0,00	34.841,34	0,00
Τόκος άρθρου 53 (56*0,73=42,34%)	0,00	0,00	43.988,56	0,00	29.503,65	0,00	29.503,65	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	12.865,57	0,00	212.694,58	0,00	146.893,24	0,00	134.027,67	0,00
Μείον ο φόρος που βεβαιώθηκε με το άρθρο 12§6 του Ν.3888/2010	0,00	0,00	0,00	0,00	77.584,20	0,00	77.584,20	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.865,57	0,00	212.694,58	0,00	69.309,04	0,00	56.443,47	0,00

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **69.682,68 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (58 μήνες Χ 0,73% = 42,34 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	83.619,22 €	34.841,34 €	29.503,65 €	64.344,99 €	64.344,99 €

γ) Ο με αρ. .../.../13-11-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009).

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΑΝΑΛΥΣΗ	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		0,00	129.021,79	0,00	129.021,79	0,00	129.021,79	0,00
Ποσό για επιστροφή	1.163,36							

Μείον ο φόρος που βεβαιώθηκε με το άρθρο 12§6 του Ν.3888/2010	0,00	0,00	0,00	0,00	71.076,76	0,00	71.076,76	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	0,00	129.021,79	0,00	57.945,03	0,00	57.945,03	0,00

δ) Η με αρ. ../.../13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΕΡΑΙΩΣΗ 3888/2010	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	313.992,00	339.111,36	339.111,36	25.119,36
Αξία φορολογητέων εισροών	304.589,35	90.311,85	198.337,85	-106.251,50
Φόρος εκροών	59.658,48	64.431,16	64.431,16	4.772,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	59.658,48	18.945,75	39.470,69	-20.187,79
Χρεωστικό υπόλοιπο	0	45.485,41	24.960,47	24.960,47
Πρόσθετοι φόροι (58 ^Α και 53 ΚΦΔ)		42.001,23	23.048,49	23.048,49
Σύνολο φόρου για καταβολή		87.486,64	48.008,96	48.008,96

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **24.960,47 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (58 μήνες Χ 0,73% = 42,34 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	29.952,56 €	12.480,23 €	10.568,26 €	23.048,49 €	23.048,49 €

δ) Η με αρ. ../.../13-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΕΡΑΙΩΣΗ 3888/2010	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	385.273,00	416.094,84	416.094,84	30.821,84

Αξία φορολογητέων εισροών	368.762,68	89.194,18	174.802,18	-193.960,50
Φόρος εκροών	73.201,87	79.058,02	79.058,02	5.856,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών	73.201,87	20.083,85	36.349,37	-36.852,50
Χρεωστικό υπόλοιπο	0	58.974,17	42.708,65	42.708,65
Πρόσθετοι φόροι (58 ^Α και 53 ΚΦΔ)		54.456,75	39.437,16	39.437,16
Σύνολο φόρου για καταβολή		113.430,92	82.145,81	82.145,81

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **42.708,65 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (58 μήνες Χ 0,73% = 42,34 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	51.250,38 €	21.354,32 €	18.082,84 €	39.437,16 €	39.437,16 €

στ) Ο με αριθμό **..../13-11-2018** οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό προστίμου 20.187,79 Χ 50% = **10.093,90**

ζ) Ο με αριθμό **..../13-11-2018** οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Ποσό προστίμου 36.852,50 Χ 50% = **18.426,25**

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

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
--	---------------	-----------------------

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	164.108,49 €	36.553,90 €
----------------------------	---------------------	--------------------

Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	199.829,01 €	64.344,99 €

Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	129.021,79 €	57.945,03 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.486,64 €	48.008,96 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	113.430,92 €	82.145,81 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.910,60 €	75.910,60 €

Πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.356,73 €	10.093,90 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.559,01 €	18.426,25 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.880,73 €	16.880,73 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.