



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-05-2021

Αριθμός Απόφασης: 1293

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α.1049/2021 «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν.4174/2013», με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 παρατείνεται έως και τις 29/10/2021.
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στην επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010) και 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερ. Δ.Ο.Υ.), με το οποίο απεστάλη στη Δ.Ο.Υ., η από Πληροφορική Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον, σύμφωνα με την οποία ο ελεγχόμενος ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών ήταν και η προσφεύγουσα. Πιο συγκεκριμένα στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 έως 31/12/2010 ο ελεγχόμενος είχε εκδώσει προς την προσφεύγουσα δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία (το υπ. αρ. Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 5.800,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.334,00 ΕΥΡΩ και το υπ. αρ. Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 5.900,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.357,00 ΕΥΡΩ / συνολική καθαρή αξία 11.700,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 2.691,00 ΕΥΡΩ).

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, συνέπεια της οποίας ήταν να συνταχθούν η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρ. 79 Ν.4472/2017.

Απόρροια της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος ήταν έκδοση της από με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010), του προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Με την προαναφερόμενη πράξη καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου 6.862,50 ΕΥΡΩ (3.281,45 κύριος Φόρος + 3.581,05 πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος λόγω της λήψης των εικονικών στοιχείων θεώρησε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Πιο συγκεκριμένα προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%, από 23.628,89 ΕΥΡΩ σε 25.519,20 ΕΥΡΩ και προσδιόρισε τα συνολικά φορολογητέα κέρδη σε 13.125,81 ΕΥΡΩ [καθαρά κέρδη χρήσης 1.425,81 ΕΥΡΩ πλέον λογιστικές διαφορές 11.700,00 ΕΥΡΩ (όση ήταν η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων)].

Απόρροια της από Έκθεσης Μερικού φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν έκδοση της από με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** Με την προαναφερόμενη πράξη καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου 6.536,94 ΕΥΡΩ (3.125,78 κύριος Φόρος + 3.411,16 πρόσθετος φόρος). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος λόγω της λήψης των εικονικών στοιχείων θεώρησε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, προσ αυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα (αξία φορολογητέων εκροών) κατά 8% (1.890,31 ΕΥΡΩ), από 23.628,89 ΕΥΡΩ σε 25.519,20 ΕΥΡΩ, με αποτέλεσμα να αυξηθεί ο Φ.Π.Α. εκροών κατά 434,78 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα ο έλεγχος μείωσε τις φορολογητέες εισροές κατά 11.700,00 ΕΥΡΩ (από 16.723,02 σε 5.023,02) όση ήταν η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μειωθεί ο Φ.Π.Α. εισροών κατά 2.691,00 ΕΥΡΩ.

Απόρροια της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρ. 79 Ν.4472/2017 ήταν έκδοση της από με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** Με την προαναφερόμενη πράξη καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.345,50 ΕΥΡΩ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ήτοι: $2.691,00 \times 50\% = 1.345,50$ ΕΥΡΩ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος για την έκδοση πράξεων επιβολής φόρου ή προστίμων ως προς την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, καθώς αν δεν έχει διενεργηθεί αρχικός έλεγχος εντός της πενταετίας, τότε ακόμη κι αν εντοπιστούν

νέα στοιχεία μετά το πέρας της πενταετίας δεν είναι δυνατή η παράταση της για άλλα πέντε έτη.

2. Έλλειψη πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας καθώς ο έλεγχος έχει στηριχθεί αποκλειστικά στη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από την υπ. αριθ. πρωτ. Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
3. Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «11. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:
2. 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,».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «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 ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1052/15.3.2007 “**Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων**” διευκρινίστηκε, σχετικά με το πεδίο εφαρμογής της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ότι με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου εντός δεκαετίας και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), 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 2397/1990).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και

κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 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, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η από Πληροφορική Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον, σύμφωνα με την οποία ο ελεγχόμενος ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών ήταν και η προσφεύγουσα, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο διότι περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής της χρήσης 2010 και συγκεκριμένα το 2019, ως εκ τούτου ο χρόνος της παραγραφής επεκτείνεται στην δεκαετία, δηλαδή έως 31-12-2021, για τη φορολογία εισοδήματος. Λόγω του ότι στον Φ.Π.Α. δεν είχε εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού του φόρου, παρά τη λήψη συμπληρωματικών στοιχείων, δεν υπάρχει δυνατότητα παράτασης του χρόνου της παραγραφής, και το δικαίωμα της φορολογικής Αρχής να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (πράξη που συνδέεται με τη φορολογία του Φ.Π.Α.), είχε εκπνεύσει στις 31/12/2016.

Λόγω της παραγραφής του Φ.Π.Α. και του Προστίμου Φ.Π.Α., ο δεύτερος και τρίτος ισχυρισμός εξετάζονται μόνο για το Εισόδημα, καθώς παρέλκει η εξέταση τους για το Φ.Π.Α. και το Πρόστιμο Φ.Π.Α..

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) 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 την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν

διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της από Πληροφορικής Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ.** με ελεγχόμενο τον, σύμφωνα με την οποία ο ελεγχόμενος ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών ήταν και η προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος προέβη και σε ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην ενότητα «4 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος και της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο, από την επιχείρηση του, δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα το υπ. αριθ. εικονικό Τ.Π.Υ., εικονικό ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 5.800,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.334 ΕΥΡΩ και το υπ. αριθ. εικονικό Τ.Π.Υ., εικονικό ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 5.900,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.357 ΕΥΡΩ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές από Πληροφορική Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της **Δ.Ο.Υ.** όσο και η από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος της **Δ.Ο.Υ.**, με ελεγχόμενο τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό έλεγχο ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Πιο συγκεκριμένα ο – **Α.Φ.Μ.**, εκδότης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών, ως προς τη συναλλαγή, με αντικείμενο εργασιών, κατασκευαστικές εργασίες, διαπιστώθηκε ότι στις διαχειριστικές χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση επαγγελματικής του δραστηριότητας ούτε μηχανήματα έργου για την υλοποίηση τεχνικών έργων, δεν είχε προβεί ουσιαστικά σε αγορές και λήψεις αγαθών και υπηρεσιών και δεν διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι για τη χρήση 2010, που έχουν εκδοθεί τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, ο – **Α.Φ.Μ.** έχει δηλωθεί ως πελάτης μόνο από μία επιχείρηση, για μία συναλλαγή αξίας 375,13 ΕΥΡΩ, ενώ ο ίδιος για το διάστημα από/2010 (ημερομηνία υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών) έως τις/2010 φέρεται, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, να έχει εκτελέσει, μεταξύ των άλλων, τουλάχιστον 15 δημόσια έργα, σε διάφορες τοποθεσίες.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη φορολογίας Εισοδήματος είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προσβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ) καθώς οι σχετικές διατάξεις δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν.2238/1994 και Ν.4174/2013 που ρυθμίζουν το Εισόδημα, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό

της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα: α) την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και β) την ακύρωση λόγω παραγραφής της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 - 31/12/2010

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-1.147,54	13.125,81	13.125,81	14.273,35
Φόρος Πιστωτικό Ποσό	236,29			236,29
Φόρος Χρεωστικό Ποσό		3.045,16	3.045,16	3.045,16
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο Ανακρίβειας		3.581,05	3.581,05	3.581,05
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	236,29	236,29	236,29	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		6.862,50	6.862,50	6.862,50

Με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 - 31/12/2010

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	23.628,89	25.519,20	23.628,89	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	16.723,02	5.023,02	16.723,02	0,00
Φόρος εκροών	5.434,64	5.869,42	5.434,64	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.434,64	2.743,64	5.434,64	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.125,78		
Πρόσθετοι φόροι		3.411,16		
Σύνολο φόρου για καταλογισμό		6.536,94	0,00	0,00

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο / (2.691,00 X 50%)	1.345,50	0,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.