



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/02/2020

Αριθμ. Αποφ.: 343

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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) 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **Ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα και με έδρα στη επί της οδού- κατά : **α.** Της υπ' αριθμ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012, **β.** Της υπ' αριθμ./**2019** Πράξης επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3-5 Ν. 4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2012 – 31-12-2012 του Προϊσταμένου** της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **Ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012), του Προϊστάμενου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ύψους **17.562,73 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **17.243,10 €**, ήτοι συνολικά **34.805,83 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 87.813.67 €, πλέον **ΦΠΑ αξίας 20.197,13 €** η αξία των οποίων προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη .

β. Με την υπ' αριθμ./**2019** Πράξη επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, του Προϊστάμενου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 ποσό **17.562,73 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ δυνάμει της με αριθμ./**2019** εντολή ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. Πρωτ./2019, Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμ. Πρωτ. Εισερχομένου Δ.Ο.Υ/2019) λόγω λήψης πλαστών και εικονικών στοιχείων της προσφεύγουσας, από την εταιρία με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το πόρισμα του οποίου αποδέχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.ΛΑΡΙΣΑΣ προέκυψε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, από την εταιρία με **Α.Φ.Μ.** στη χρήση 2012 προς την προσφεύγουσα είναι εικονικά και καταλόγισε σε βάρος της **στη χρήση 2012** παράβαση για λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 87.813.67 €, πλέον **ΦΠΑ αξίας 20.197,13 €** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2&9, 30§4γ' & 31§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθρ.7 παρ. 3 περ. δ', Ν. 4337/2015 και 66 παρ.5 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 Ν.4337/2015.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ συντάχθηκαν οι από 03/9/2019 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94, και ελέγχου φορολογίας Κ.Β.Σ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/16-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου περί έκδοσης και κοινοποίησης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012.
- 2) Έλλειψη εμπειριστατωμένης απόδειξης του πορίσματος του ελέγχου και δη της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, ύπαρξη καλής πίστης της προσφεύγουσας-αντιστροφή του βάρους απόδειξης
- 3) Μη εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου,

τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «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 πενταετία.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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 την παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «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) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με 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, δυνάμει 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, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της

Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του 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 έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε 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, δυνάμει 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].

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για την προσφεύγουσα αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περιήλθε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ, μετά την πενταετή παραγραφή) και ο χρόνος δεκαετούς παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2012 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα 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 των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.84 §4 και 68§2 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012** δεν είχε παραγραφεί και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί Έλλειψης εμπειριστατωμένης απόδειξης του πορίσματος του ελέγχου και δη της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, ύπαρξη καλής πίστης της προσφεύγουσας και αντιστροφή του βάρους απόδειξης

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με τη νομολογία η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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, είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει 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 συναλλαγή (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 506/2012).

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το με αριθ. Πρωτ./2019, Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. Πρωτ. Εισερχομένου Δ.Ο.Υ/2019) αφορά την προσφεύγουσα ως λήπτρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια εταιρία με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε στη χρήση 2012 εικονικά τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 890.611,85 ευρώ καθώς δεν προκύπτει να διενήργησε ανάλογες αγορές και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε, δεν διέθετε καμία επαγγελματική εγκατάσταση στη χρήση 2012, το αντικείμενο εργασιών της δεν έχει συνάφεια με τις φερόμενες συναλλαγές (πώληση επίπλων), οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. υποβλήθηκαν με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα κατά τρόπο ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή και δεν συμμορφώνεται με τις τυπικές και ουσιαστικές υποχρεώσεις της σύμφωνα με τις κείμενες

φορολογικές διατάξεις, με βάση το οποίο συντάχθηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου (Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος) στις 03-9-2019 και προέκυψαν οι κρινόμενες πράξεις, αποτυπώνονται αναλυτικά και διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την περί εικονικότητας κρίση του ελέγχου και τον προσδιορισμό του προστίμου.

Βάσει των ελεγκτικών ενεργειών και διασταυρώσεων που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

-Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ είναι **αντίγραφα**, **δεν είναι εμφανής η διάτρητη θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ.** και απεικονίζονται παρακάτω:

Αρ. τιμολογίου	Ημερομηνία τιμολογίου	Καθαρή αξία(ευρώ)	Φ.Π.Α.(ευρώ)
TIM.....	03/09/2012	32.065,00	7.374,95
TIM	03/09/2012	9.340,00	2.148,20
TIM	03/09/2012	14.600,00	3.358,00
TIM	03/09/2012	22.808,67	5.245,98
T.Π.Υ.	03/09/2012	9.000,00	2.070,00
ΣΥΝΟΛΟ		87.813,67	20.197,13

-Βρέθηκαν καταχωρημένα τα κρινόμενα στοιχεία στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία Β' ΚΑΤΗΓ. του Κ.Β.Σ. στη στήλη των εξόδων-δαπανών .

-συμπεριέλαβε τις αξίες αυτών και τον αναγραφόμενο αναλογούντα φ.π.α. 23% στις περιοδικές δηλώσεις φ.π.α. 3^{ου} ΤΡΙΜΗΝΟΥ του 2012.

-συμπεριέλαβε τις αξίες αυτών στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013.

-δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τη χρήση 2012 και τέλος τα βιβλία που προσκομίσθηκαν βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα.

-από την προσφεύγουσα προσκομίσθηκαν φωτογραφίες που απεικονίζεται η πρόοδος των εργασιών οι οποίες περιλαμβάνονται στον φάκελο ολοκλήρωσης του έργου που υποβλήθηκε στο πρόγραμμα ενίσχυσης μικρών επιχειρήσεων στο πλαίσιο του ΠΕΠ του ΕΣΠΑ 2007-2013.

Για την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων προσκομίσθηκαν τα κάτωθι δελτία κατάθεσης μετρητών στο σε λογαριασμό της

Αρ. Συναλλαγής	Ημερομηνία κατάθεσης	αιτιολογία	Ποσό(ευρώ)
.....	05/09/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00
.....	11/09/2012	15.000,00

.....	12/09/2012	15.000,00
.....	13/09/2012	15.000,00
.....	14/09/2012	15.000,00
.....	17/09/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	14.500,00
.....	19/09/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15.000,00
.....	20/09/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.510,81
ΣΥΝΟΛΟ			102.010,81

Επίσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο και τα *κάτωθι* στοιχεία :

-Αντίγραφο της υπ'αρ...../2012 απόδειξη είσπραξης της εταιρίας για εξόφληση των σχετικών τιμολογίων

-Αντίγραφο της κατάστασης συμφωνητικών γ' τριμ. 2012 θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. με α/α/2012, στην οποία συμπεριλαμβάνεται το αρ./2012 συμφωνητικό με την για ηλεκτρολογικές εργασίες, τηλεφωνική εγκατάσταση, μερεμέτια αποψιλώσεις και ράμπα ΑΜΕΑ με διάρκεια 90 ημερών και ποσό 9.000,00 ευρώ.

-Επίσης το με αριθμό/2012 Τ.Π.Υ. παρουσιάζει μια γενική και ασαφή περιγραφή, όσον αφορά το είδος της παροχής υπηρεσίας, όπως ηλεκτρολογική εγκατάσταση, τηλεφωνική εγκατάσταση, μερεμέτια και χτιστή ράμπα.

Επειδή η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών πρέπει να είναι αναλυτική και από την απεικόνιση των συναλλαγών στα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν, κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συναφθείσα σύμβαση μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

Επειδή η προσφεύγουσα με βάση τα προσκομισθέντα δηλαδή, τις φωτογραφίες που προσκόμισε για την πρόοδο των εργασιών στο πλαίσιο ΕΣΠΑ 2007-2013 την κατάσταση συμφωνητικών γ' τριμ. 2012 θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. με α/α/2012, το οποίο αναφέρεται το αρ./2012 συμφωνητικό με την για ηλεκτρολογικές εργασίες, τηλεφωνική εγκατάσταση, μερεμέτια, αποψιλώσεις και ράμπα ΑΜΕΑ με διάρκεια 90 ημερών και ποσό 9.000,00 ευρώ, τα δελτία κατάθεσης μετρητών στο σε λογαριασμό της, δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την, απόδειξη με την οποία βαρύνονταν η ίδια, ως λήπτρια επιχείρηση

Επειδή από την έρευνα στο taxis και από αυτοψία της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, η εκδότρια επιχείρηση, δεν βρέθηκε στην έδρα της επί της οδού και συγκεκριμένα στο διαμέρισμα ιδιοκτησίας Α.Φ.Μ..... και από τα στοιχεία της δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε στις 08/07/2013 με αριθμό δεν δηλώθηκε εγκατάσταση επί της οδού

Επειδή οι πωλήσεις που περιγράφονται στα κρινόμενα προαναφερόμενα τιμολόγια δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια εταιρία διότι δεν είχε τις ανάλογες αγορές, την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή και το εργατικό δυναμικό να πραγματοποιήσει τις ανάλογες εργασίες και ως εκ τούτου ήταν στη χρήση 2012 συναλλακτικά ανύπαρκτη .

Επειδή ο έλεγχος οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν μεν όχι όμως με την, ως εκ τούτου είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή η κρίση περί εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι η εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου(ΣΤΕ2223/95).

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 εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη καλή της πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λπ., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι δεν ενήργησε καλή τη πίστη, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις γεγονότα παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, και θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και τον προσδιορισμό φόρου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης αναφορικά με τους πρόσθετους φόρους.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: "1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικείστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.». Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018".

Επειδή, στο **άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013** 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: ...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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «**Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1003/2018** ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997,

πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οι πρόσθετοι φόροι προσδιορίστηκαν κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 περί της επεικέστερης κύρωσης και τελικώς επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη, συγκρινόμενη με τη διάταξη του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 που προέβλεπε πρόσθετο φόρο 120%.

Επιπρόσθετα ορθά η φορολογική αρχή υπολόγισε τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 58 ν. 4174/2013 με ποσοστό 50% επί της διαφοράς του φόρου, καθότι αυτή (η διαφορά) υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου βάσει δήλωσης και ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής προσαυξήσεων ύψους 10% επί του φόρου εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./16/10/2019 ενδικοφανούς προσφυγής της **Ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ**, και την επικύρωση: **α.** Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012, **β.** της υπ' αριθμ./2019 Πράξης επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΛΑΡΙΣΑΣ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α)ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		5.997,58	93.811,25	93.811,25	87.813,67
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	478,04	18.040,77	18.040,77	17.562,73
Προκαταβολή φόρου		719,14	719,14	719,14	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		108,00	108,00	108,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		21,60	21,60	21,60	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας / μη υποβολής			17.243,10	17.243,10	17.243,10
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.326,78	36.132,61	36.132,61	34.805,83
	για επιστροφή				
Πρόσθετοι φόροι με το ν.2523/97		21.075,28			
Πρόστιμο αρθ 72§17 Κ.Φ.Δ.		17.243,10			
Πρόστιμο αρθ58 Κ.Φ.Δ.		8.781,37			
Ποσοστό προστίμου αρθ.58 Κ.Φ.Δ.		50,00%			
Ποσοστό διαφοράς φόρου		3.673,90%			
Τοκοι αρθ.53 Κ.Φ.Δ.		8.461,73			
Ποσοστό τόκων 66 μήνες χ 0,73 % ανά μήνα εκπρόθεσμης καταβολής		48,18%			

Κ.Β.Σ.

Η υπ' αριθμ./2019 Πράξη επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης και Έκδοσης Στοιχείων (αρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31-12-2012**

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περ. δ' 4337/2015	17.562,73 (87.813.67 € χ 20%)	17.562,73 (87.813.67 € χ 20%)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.