



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1392

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.984,93 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 16.584,52 €, ήτοι συνολικό ποσό **33.569,45 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-

31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 73.984,08 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 71.554,40 €, ήτοι συνολικό ποσό **145.538,48 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.930,70 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 1.811,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.741,70 €**.

Τα ως άνω ποσά προέκυψαν από το πόρισμα της από 31/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αριθμός εντολής/2019), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τον έλεγχο ως ακολούθως:

- τη διαχειριστική χρήση 2012 εννιά (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.650,00€. Ωστόσο, το ποσό που τελικά ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε ανήλθε σε 32.050,00€.
- τη διαχειριστική χρήση 2013 εβδομήντα ένα (71) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 208.250,00€, ποσό το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε.
- τη διαχειριστική χρήση 2014 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.450,00€, ποσό το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019) που αφορά την προμηθευτρία του προσφεύγοντος επιχείρηση, με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι η επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα κατά την έναρξη έδρα της από την οποία έχει αποχωρήσει από το 2005.
- Δε δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.
- Δεν έχει αγορές εμπορευμάτων ούτε από την Ελλάδα ούτε από την αλλοδαπή.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εφόσον είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.
- Δεν είχε στην κυριότητά της αλλά ούτε και μισθωμένο τον απαραίτητο πάγιο επαγγελματικό εξοπλισμό.

- Ο φορέας της επιχείρησης και της, Αλβανικής καταγωγής, δεν εντοπίστηκε σε καμία γνωστή διεύθυνση.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ενώ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, εντούτοις ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δέχτηκε κατ' επιεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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

1ος λόγος: Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – μη τήρηση της δέουσας διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

2ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου όσον αφορά στις χρήσεις 2012 και 2013.

3ος λόγος: Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

4ος λόγος: Μη νόμιμος εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για τη χρήση 2012- παράνομη μη αναγνώριση των δαπανών των υπό κρίση τιμολογίων για τις χρήσεις 2013 και 2014.

5ος λόγος: Εσφαλμένος υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας για τις χρήσεις 2012 και 2013- πλημμελής μη εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

....»

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

....»

Επειδή με το άρθρο 51 του Ν. 2717/1999, ορίζεται ότι:

«1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

....

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους».

Επειδή εν προκειμένω η ΔΟΥ Ελευσίνας κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, μαζί με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 κατά την 09/12/2019 στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του, μέσω της κ., η οποία δήλωσε σύζυγος του προσφεύγοντος και παρέλαβε τα προς επίδοση έγγραφα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επίδοση των ανωτέρω εγγράφων στην κ. τυγχάνει άκυρη, δεδομένου ότι η εν λόγω κυρία δεν είναι πλέον σύζυγός του, εφόσον έχουν πάρει διαζύγιο από το έτος 2015 (προσκομίζει και το σχετικό Διαζευκτήριο της Ιεράς Μητρόπολης Μεγάρων και Σαλαμίνος), ενώ και ο ίδιος δεν κατοικεί πλέον σε αυτή τη διεύθυνση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε παρέλαβε εν τοις πράγμασι τα ανωτέρω έγγραφα και εξ αυτού του λόγου ουδέποτε υπέβαλε σχετικό απαντητικό υπόμνημα στη ΔΟΥ Ελευσίνας, πράγμα που θα είχε κάνει εάν είχε παραλάβει τα εν λόγω έγγραφα.

Επειδή η κοινοποίηση των εγγράφων έγινε στη τελευταία δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση (.....), χωρίς να προκύπτει από τα στοιχεία της Υπηρεσίας άλλη διεύθυνση.

Επειδή ακόμη και εάν η κ. δεν τυγχάνει πλέον σύζυγος του προσφεύγοντος, τυγχάνει σίγουρα σύννοικος αυτού, έχουσα μάλιστα πλήρη συνείδηση των πράξεών της, δεδομένου ότι δέχτηκε να παραλάβει τα έγγραφα αντί του, απουσιάζοντας εκείνη τη στιγμή, προσφεύγοντος.

Επειδή ο προσφεύγων εκ των πραγμάτων παρέλαβε τα έγγραφα, δεδομένου ότι υπέβαλε το υπ' αριθμόν/24-12-2019 απαντητικό υπόμνημα ενώπιον της ΔΟΥ Ελευσίνας, όπου μάλιστα αναφέρει ότι «σε απάντηση του με αρ./19 Σημειώματος Διαπιστώσεων σας υποβάλλω στοιχεία...»

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), 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.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, 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.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, 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:

...

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.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 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...».

Επειδή με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του Ν. 3513/2006, 29 του Ν. 3697/2008, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν. 3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι: «..τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δευτέρου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «**συμπληρωματικά**» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

«Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ

2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή με την ΠΟΛ 1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της

προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), 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).

Επειδή εν προκειμένω, όσον αφορά συγκεκριμένα στη χρήση 2012, το Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής περιήλθε σε γνώση της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ εντός του 2019, ήτοι μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή από το Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν λήπτης εικονικών τιμολογίων, ήτοι υπήρχε καταρχήν απόδειξη για απόκρυψη εισοδήματος από τη μεριά του προσφεύγοντα. Το γεγονός ότι η ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δέχτηκε εν τέλει ότι οι δαπάνες είναι πραγματικές για τον προσφεύγοντα, είναι κάτι που προέκυψε σε δεύτερο χρόνο, στα πλαίσια του δικού της ελέγχου.

Επειδή η ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δικαιολογημένα δε θα μπορούσε να έχει υπόψη της την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών παραστατικών εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, δεδομένου ότι η εν λόγω παράβαση δύναται να εντοπιστεί κατόπιν ελέγχου του εκδότη αυτών, ενώ τέτοιος έλεγχος στον αντισυμβαλλόμενο του προσφεύγοντος έλαβε χώρα μεταγενέστερα.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή συγκεκριμένα όσον αφορά στη χρήση 2013, η Οριστική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε σε κάθε περίπτωση εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής (ημερομηνία έκδοσης 31/12/2019).

Επειδή ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε υπέβαλε απαντητικό υπόμνημα, η Οριστική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε σύννομα, ήτοι μετά την παρέλευση της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την νόμιμη κοινοποίηση της Προσωρινής Πράξης και του Σημειώματος Διαπιστώσεων (ημερομηνία κοινοποίησης 09/12/2019).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

«....

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

....

9. 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, 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 με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το

οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αναφορικά με τον επίμαχο προμηθευτή του προσφεύγοντος έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Και αυτό, δεδομένου ότι:

- από το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο εν λόγω προμηθευτής, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια,
- δέχτηκε κατ' επιεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε υπογράψει σχετικά Συμφωνητικά Συνεργασίας με τον εκδότη των τιμολογίων, νόμιμα θεωρημένα με το γνήσιο της υπογραφής των συμβαλλομένων. Ωστόσο, τα εν λόγω συμφωνητικά δεν είχαν κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 και της ΠΟΛ 1122/2002.

Επειδή από τον έλεγχο των στοιχείων θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων του επίμαχου προμηθευτή, δεν προέκυψε ηλεκτρονική καταχώρηση των αναγραφόμενων πράξεων θεώρησης (...../2012 και/2012) στο σύστημα Taxis της Υπηρεσίας, με συνέπεια να θεωρούνται από τον έλεγχο τα προσκομιζόμενα στοιχεία πλαστά, ενώ και τα εκδοθέντα παραστατικά φέρουν στοιχεία διάτρησης διαφορετικά από αυτά της αρμόδιας ΔΟΥ.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικές όχι στο σύνολό τους αλλά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, μη ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η λήψη εικονικών τιμολογίων έστω και μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη δε συνιστά παραβατική συμπεριφορά.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη κατά τη στιγμή των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής με συγκεκριμένο προμηθευτή (λόγω του ότι αυτός είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Χρήση 2012

Επειδή με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

....

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

....

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

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

....

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή με το άρθρο 30, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

«...»

γ) για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

...»

Επειδή με το άρθρο 32, του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ήτοι πριν την τροποποίησή του με τον Ν. 4110/2013, οριζόταν ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

....»

Επειδή εν προκειμένω, κατά τη χρήση 2012, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννιά (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με την καθαρή αξία εκάστου να υπερβαίνει τα 880€.

Επειδή η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων (32.050,00€) υπερβαίνει το ποσό των 30.000€, ενώ παράλληλα συνιστά ποσοστό μεγαλύτερο του 3% των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης, τα οποία με βάση τα προσκομισθέντα βιβλία του προσφεύγοντος ανήλθαν σε 107.828,17€, προκύπτει ότι η λήψη των εικονικών στοιχείων αποτελεί γεγονός μεγάλου μεγέθους και έκτασης σε σχέση με τον κύκλο εργασιών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι πλημμέλειες που διαπιστώθηκαν κρίθηκαν από τον έλεγχο μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανεπαρκή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της χρήσης.

Επειδή ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος με βάση συγκεκριμένους συντελεστές ήταν μία επιτρεπτή μέθοδος με βάση τον τότε ισχύοντα ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), όταν διαπιστώνονταν συγκεκριμένες παραβάσεις, και για χρήσεις μέχρι και 31.12.2012.

Επειδή λόγω της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, δεν τίθεται θέμα έκπτωσης των δαπανών των επίμαχων φορολογικών παραστατικών.

Ως εκ τούτου ορθώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Χρήση 2013

Επειδή με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξουρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

....

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

....

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 2 του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1205/08-11-2012, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την έκπτωση ή μη, κατ' άρθρο 31 Κ.Φ.Ε., των δαπανών εκείνων οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην, όμως, προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία. Με

την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι δεν αποτελούν εκπεστές, κατ' άρθρο 31 ΚΦΕ, οι δαπάνες εκείνες οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην, όμως, προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997, θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή από τον έλεγχο των στοιχείων θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων του επίμαχου προμηθευτή, δεν προέκυψε ηλεκτρονική καταχώρηση των αναγραφόμενων πράξεων θεώρησης (...../2012 και/2012) στο σύστημα Taxis της Υπηρεσίας, με συνέπεια να θεωρούνται από τον έλεγχο τα προσκομιζόμενα στοιχεία πλαστά.

Επειδή εν προκειμένω, κατά τη χρήση 2013, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε δαπάνες συνολικού ύψους 208.250,00€, οι οποίες προκύπτουν από παραστατικά τα οποία κρίθηκαν πλαστά.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν δύναται να εκπεστούν δαπάνες οι οποίες προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Χρήση 2014

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/2015, «ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανόπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών».

Επειδή εν προκειμένω, κατά τη χρήση 2014, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε δαπάνες συνολικού ύψους 21.450,00€, οι οποίες προκύπτουν από παραστατικά τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, δεν δύναται να εκπεστούν δαπάνες οι οποίες προκύπτουν από φορολογικά στοιχεία που είναι εικονικά έστω και μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1, παρ. 1 (β') του Ν. 2523/1997, αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου, υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 4 του Ν. 2523/1997, τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), 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 που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 17 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ώστε να επιβάλει την χαμηλότερη κύρωση, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή ωστόσο από τις οικείες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προκύπτει σαφώς ότι ο έλεγχος έχει εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, δεδομένου ότι για καθεμία από τις δύο χρήσεις 2012 και 2013, έχει συγκρίνει (Α) το συνολικό ποσό του πρόσθετου φόρου του Ν. 2523/1997 με (Β) το άθροισμα: α) του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ με β) τον τόκο του άρθρου 53 του ΚΦΔ, και έχει επιβάλει το χαμηλότερο εκ των δύο, που και στις δύο περιπτώσεις τυγχάνει να είναι το (Β).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται καταρχήν ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53, παρ. 1 του Ν. 4174/2013, «....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 όπως προκύπτει από την οικεία Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της χρήσης 2013, ο υπολογισμός των τόκων έχει ως αφετηρία την πρώτη ημέρα της επόμενης χρήσης, αντί της επομένης της λήξης της προθεσμίας υποβολής της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος της οικείας χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η δήλωση υποβάλλεται από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους.

Επειδή σύμφωνα την ΠΟΛ 1169/2014, η προθεσμία υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), που υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και λήγει στις 30 Ιουνίου 2014, παρατείνεται έως και τις 14 Ιουλίου 2014.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δε ζητά τη μείωση των καταλογισθέντων τόκων, ωστόσο η Υπηρεσία μας καλείται να πράξει αναλόγως, στα πλαίσια των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τον υπολογισμό των κυρώσεων γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και οι μήνες υπολογισμού των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ για τη χρήση 2013 ορίζονται σε 66.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012: 33.569,45€

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο φόρου	73.984,08	73.984,08	0
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	32.668,37	32.668,37	0
Μήνες εκπροθέσμου	72	66	6
Σύνολο τόκων (μήνες * 0,73% * 73.984,08)	38.886,03	35.645,53	-3.240,50
Σύνολο οφειλής	145.538,48	142.297,98	-3.240,50

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014-31/12/2014: 3.741,70€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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