



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-10-2017
Αριθμός Απόφασης: 2003

**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.thess1@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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) 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. (ΦΕΚ55Β/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 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, ο οποίος κατοικεί στην, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου), της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, της με αρ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. 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.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, 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 η από έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία έγινε γνωστό ότι η επιχείρηση του, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών, έλαβε από την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, στη χρήση τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.700,00. Μετά την προαναφερόμενη από έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προσφεύγοντος από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.**

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος, του Φ.Π.Α., του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), και του Ν.2523/1997, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για τη χρήση (οικονομικό έτος), συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 Ν.2523/1997, Άρθρου 55 παρ.2δ Ν.4174/2013 και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος **ΕΥΡΩ 20.063,10**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, ελεγχόμενης περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος **ΕΥΡΩ 12.540,00**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 Ν.2523/1997, Άρθρου 55 παρ.2δ Ν.4174/2013 ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 17.100,00** (5.700,00 Χ 3), επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση – **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.700,00, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, πρόστιμο που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 12.000,00 (30.000,00 Χ 40%), επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση – **Α.Φ.Μ.** και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.700,00, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12, 6, 9, 10, 11, 14, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των διατάξεων 13, 55, 62 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρ. 7 παρ. 3β του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου), με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, ελεγχόμενης περιόδου, με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **και** με αρ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος εισοδήματος έγινε βάσει του Ν.2238/1994 και έκρινε τα βιβλία ανακριβή ενώ ο νόμος καταργήθηκε ρητώς με την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 την 01/01/2014 και επειδή δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός στον Ν.4172/2013 για να ισχύσει ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στις προηγούμενες χρήσεις απαιτείται ειδική νομοθετική ρύθμιση για εντολές που εκδίδονται μετά την 01/01/2014 για προηγούμενες χρήσεις.
2. Καμία ελεγκτική επαλήθευση δεν πραγματοποίησε ο έλεγχος για την πραγματοποίηση ή μη των συναλλαγών που χαρακτηρίζονται ως εικονικές.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. αιτιολογείται ως παρακολουθηματική των προσβαλλόμενων πράξεων Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. δοθέντος ότι ουδεμία διαφοροποίηση ή ελεγκτική επαλήθευση έγινε και λόγω δε της ακυρότητας της πράξης εισοδήματος καθίσταται ακυρωτέα και η πράξη Φ.Π.Α..
4. Η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του Φ.Π.Α. των χαρακτηρισθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ακυρωτέα διότι στηρίζεται στο άρθρο 6 του Ν.2523/1997 που έχει καταργηθεί από 26-07-2013 καθώς και το άρθρο 72 (πρώην άρ. 66 του Ν.4174/2013).
5. Η προσβαλλόμενη πράξη του Κ.Β.Σ. είναι ακυρωτέα διότι η παράβαση ανάγεται στη χρήση 2009 και συνεπώς δεν ίσχυαν οι κυρωτικές διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 55 του Κ.Φ.Δ. αλλά ούτε και της παρ. 10 του άρ. 5 του Ν.2523/1997 και της παρ. 3β' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015. Οι παρ. 3 και 4 του άρ. 7 του Ν.4337/2015 εφαρμόζονται μόνο για τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 5, στην οποία δεν υπάγεται η υπό έλεγχο περίπτωση.
6. Η ελεγχόμενη χρήση έχει παραγραφεί.
7. Ο ευνοϊκότερος κανόνας επιτάσσει, την εφαρμογή του νομικού κανόνα του άρ. 53 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) που προβλέπει αντί πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2523/1997, τόκο προς 8,76% ετησίως.
8. Τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά διότι όλα τα έργα που αναφέρονται σε αυτά έχουν εκτελεστεί.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων,

β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.

2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του. 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 112 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού».

Επειδή, «Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, κατ' αρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2005 σελ. 378.).

Επειδή, για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι δηλαδή κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του φόρου / προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του φόρου / προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση έλεγχος αφορά το **Οικονομικό Έτος** (διαχειριστική περίοδος), έτος για το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.2238/1994,

ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε για τη φορολογία εισοδήματος τις διατάξεις του Ν.2238/1994 και όχι του Ν.4172/2013 η εφαρμογή του οποίου αφορά εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά.

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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, 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 βάση 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, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές από, Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 Ν.2523/1997, Άρθρου 55 παρ.2δ Ν.4174/2013 και Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), όσο και η σχετική από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, με ελεγχόμενη την, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από προαναφερόμενων εκθέσεων διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Σημειώνεται ότι: Η παράγραφος 1 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 26-07-2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.48 (44) του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.32 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π....».

Η παράγραφος 2, του άρθρου 55, του Ν.4174/2013, καταργήθηκε με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 17.10.2015, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου 4342/2015 η οποία διόρθωσε την ισχύ της

κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ως άνω νόμου (4337/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που

είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του [άρθρου 142](#) του ν. [2717/1999](#) (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι για τις παραβάσεις που επισύρουν τα πρόστιμα των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2523/97 και διαπράχθηκαν στη χρήση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εξακολουθεί να εφαρμόζεται το προϋφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς του νόμου 2523/97, ενώ για την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, απαιτείται ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, γεγονός που δεν συνέβη στην κρινόμενη υπόθεση και συνεπώς, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.700,00, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 ,6 , 9 ,10 11, 14, 18 και 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των διατάξεων 13, 55, 62 του Ν.4174/2013, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 12.000,00 (30.000,00 Χ 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 (Εγκλήματα φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ενότητα Βι. της ΠΟΛ.1142/2016: «Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στη χρήση, ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία του 3 εικονικά φορολογικά στοιχεία διαπράττοντας έγκλημα φοροδιαφυγής, η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν το, εντός της προαναφερόμενης προθεσμίας, συνεπώς δεν υπάρχει θέμα παραγραφής και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και

στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, του άρθρου 2 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17, του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις, στις οποίες επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος, αφορούσαν τη χρήση, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν.2523/1997.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου,) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, ελεγχόμενης περιόδου, της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, της με αρ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	30.000,00
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	9.119,59
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	10.943,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.063,10

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **Οικονομικού Έτους** (διαχειριστικής περιόδου), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, ελεγχόμενης περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	5.700,00
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	6.840,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.540,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, ελεγχόμενης περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Φ.Π.Α. / (5.700,00 X 3)	17.100,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.100,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. / (30.000,00 X 40%)	12.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.000,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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.