



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11/04/2018

Αριθμός απόφασης:2015

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , **ΑΦΜ** , κατοίκου Ρεθύμνου Κρήτης, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου:

1)της υπ'αριθμ. /22-11-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,

2)της υπ'αριθμ. /22-11-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012,

3)της υπ'αριθμ. /22-11-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. /22-11-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **4.000,00 ευρώ (20.000,00Χ20%)**.

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου με στοιχεία τιμολογίου /20-10-2011 συνολικής καθαρής αξίας **20.000,00 €** εκδόσεως από την βρετανική οντότητα με την επωνυμία – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. , κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/11/2017 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ. αριθμ. /09-10-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει του υπ' αριθμ. /28.09.2017 δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες , και , οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός τους ήταν η εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

2)Με την υπ'αριθμ. /22-11-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 8.462,48 ευρώ, πλέον το χρεωστικό ποσό 3.907,15 ευρώ, εισφορά αλληλεγγύης 1.377,30 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 14.843,56 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **28.590,49 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου διαπιστώθηκε με την από 21/11/2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, και προέκυψε διότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα καθαρά κέρδη αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

3)Με την υπ'αριθμ. /22-11-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, προσδιορίσθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση της 31/12/2011 στο ποσό των 41.068,80 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού 42.367,49 ευρώ.

Η διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ διαπιστώθηκε με την από 21/11/2017 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, και προέκυψε διότι δεν καταχωρήθηκαν ορθά τα δεδομένα των βιβλίων στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 με αποτέλεσμα ο φόρος εισροών να έχει προσausηθεί κατά 1.298,69 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τυπικό ελάττωμα των προσβαλλόμενων πράξεων-παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ουδέποτε του εδόθη η έκθεση επίδοσης δια θυροκολλήσεως.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή νομοθεσίας ως προς τον Κ.Β.Σ. καθώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ.3 του Κ.Β.Σ., ήτοι δεν προκύπτει αιτιολογημένη αδυναμία εξαγωγής λογιστικού αποτελέσματος.
3. Η συναλλαγή του επίμαχου φορολογικού στοιχείου είναι πραγματική, καθώς εγκρίθηκε από τον έλεγχο του κρατικού μηχανισμού ΕΣΠΑ και εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικής κατάθεσης και ο ίδιος συνεργάστηκε καλόπιστα με την εν λόγω εταιρεία.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες λόγω έλλειψης της απαιτούμενης νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή στις παρ.5 και 6 της ΠΟΛ 1249/2014 αναφέρεται:

«5.Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση.

6.Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου. Σημειώνεται ότι υπάλληλος της αρχής που εξέδωσε την προς επίδοση πράξη δεν μπορεί να παραστεί ως μάρτυρας (ΣτΕ 1279/2000)

13.Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση..».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1029/2015** τροποποιήθηκε η προαναφερθείσα ΠΟΛ1249/2014 ως εξής:

«6.Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.».

Επειδή εν προκειμένω ως προς το εν λόγω θέμα, στην εισήγηση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου αναφέρεται:

«...κλιμάκιο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. αποτελούμενο από δύο εφοριακούς υπαλλήλους μετέβη στις 22/11/2017,... στην διεύθυνση άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, η οποία βρίσκεται στην τοποθεσία του Νομού Ρεθύμνης και αφού δεν βρήκε αυτόν στην πιο πάνω διεύθυνση, ούτε άλλο σύννοικο, συγγενή ή μέλος του προσωπικού..., θυροκόλλησε τα επιδοτέα έγγραφα (Εκθέσεις & Πράξεις) στην κύρια είσοδο, αφού πρώτα τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο, επί του οποίου αναγραφόταν μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς κοινοποίηση πρόσωπο. Προς απόδειξη των ανωτέρω συντάχθηκε σχετική έκθεση επίδοσης, αντίγραφο της οποίας ζήτησε και έλαβε ο προσφεύγων κατά την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επισημαίνεται τέλος ότι ο προσφεύγων στις 28/11/2017 επικοινωνήσε με την Υπηρεσία μας, ζητώντας να του αποστείλουμε δια ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τόσο τις εκθέσεις ελέγχου όσο και τις οριστικές πράξεις, αίτημα το οποίο ικανοποιήθηκε».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου διενεργήθηκε η θυροκόλληση και εν συνεχεία συντάχθηκε η σχετική έκθεση θυροκόλλησης με όλα τα στοιχεία που προβλέπονται στις ανωτέρω διατάξεις. Μια πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω ο προσφεύγων αφενός έλαβε γνώση για τις προσβαλλόμενες πράξεις και άσκησε εμπροθέσμως την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και αφετέρου δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από τη μη λήψη της έκθεσης θυροκόλλησης συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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, σύμφωνα με τις **παρ. 2 και 9 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.

...Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

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 επίσης 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, ν' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 στην **ΠΟΛ 1071/2015 της ΓΓΔΕ** αναφέρεται:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. **170/2014** Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή και στην **ΠΟΛ 1097/2016** της **ΓΓΔΕ** αναφέρεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 περ.γ του ν.4337/2015** ορίζεται ότι:

«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:

- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, στο από 21/09/2017 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής - Αιγαίου αναφέρεται:

«Η Υπηρεσία μας έχει ήδη διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (..... , &), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011**, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. **Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία.** Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας - Α.Φ.Μ. στην οδό -Μαρούσι και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιαμέσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. /02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.
- 2) Για το λόγο αυτό, **κατασκευάστηκαν** στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην , όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε

δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «..... », συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω βρετανική οντότητα δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της , επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα **αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρانونύμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω ο προσφεύγων προς απόδειξη της συναλλαγής επικαλείται:

- ότι η κατασκευή της ιστοσελίδας της επιχείρησής του πραγματοποιήθηκε,
- ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή και αυτό προκύπτει από την ιστοσελίδα της και από το γεγονός ότι μέχρι σήμερα είναι εγγεγραμμένη στο Ελληνοβρετανικό Εμπορικό Επιμελητήριο,
- το επίμαχο τιμολόγιο πέρασε και εγκρίθηκε από τον ενδεδειγμένο έλεγχο του κρατικού μηχανισμού ΕΣΠΑ και του χορηγήθηκε βάσει αυτού η επιχορήγηση.

-Η εξόφληση του τιμολογίου έγινε μέσω πιστωτικού ιδρύματος γεγονός από το οποίο τεκμαίρεται η καλή του πίστη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ(ββ) του ν.4174/2013. Κανένας νόμος δεν απαγορεύει να γίνει η πληρωμή με κατάθεση μετρητών και ούτε είναι παράνομο να μεταβεί στην Αθήνα για να κάνει αυτός ο ίδιος την κατάθεση.

Επειδή ωστόσο από τον διενεργηθέντα έλεγχο στον λήπτη διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-συντάχθηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας επιχείρησης η από 18/10/2011 σύμβαση. Στην εν λόγω σύμβαση εμφανίζεται ως νόμιμος εκπρόσωπος ο , ο οποίος όμως κατά την ημερομηνία σύνταξης της σύμβασης δεν ήταν πλέον νόμιμος εκπρόσωπος αυτής καθώς είχε παραιτηθεί από την ιδιότητά του αυτή από τις 28/06/2011.

-Για την εξόφληση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου (..... /20-10-2011) προσκομίσθηκε αποδεικτικό τραπεζικής κατάθεσης ποσού 20.000, ευρώ. Η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε την 03/10/2011 ήτοι πριν την κατάρτιση της ως άνω σύμβασης. Επισημαίνεται ότι στην εν λόγω σύμβαση αναφέρονταν ότι η αμοιβή της εταιρείας θα καταβάλλονταν με την ολοκλήρωση του έργου. Επίσης ως καταθέτης εμφανίζεται ο (ΑΦΜ) για τον οποίο δεν προκύπτει να υπάρχει συσχέτιση ούτε με τον προσφεύγοντα αλλά ούτε και με την εκδότρια επιχείρηση Ο προσφεύγων στον έλεγχο ισχυρίστηκε ότι μετέβη στην εταιρεία στο Περιστέρι και κατέβαλε σε υπάλληλο της εταιρείας το ποσό των 20.000,00 ευρώ σε μετρητά χωρίς όμως να προκύπτουν συγκεκριμένα στοιχεία για αυτή την συναλλαγή. Από τα ισχυριζόμενα του προσφεύγοντος δεν αποδείχθηκε ότι η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου έγινε μέσω τραπεζικής κατάθεσης από τον προσφεύγοντα, όπως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ..

-σε παρόμοιες υποθέσεις που ερευνώνται από τη Δ.Ο.Υ. και για τις οποίες έχουν διαβιβασθεί αντίστοιχα Δελτία Πληροφοριών με εκδότρια εταιρεία την , εμφανίζεται ο ίδιος καταθέτης ο (ΑΦΜ) και στο ίδιο κατάστημα της στην περιοχή του Κολωνακίου.

-σύμφωνα με το υποσύστημα Κ.Β.Σ. του TAXIS στον (ΑΦΜ) έχουν καταλογισθεί σημαντικού ύψους πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης εικονικών.

-Ενώ η συναλλαγή αφορούσε ενδοκοινοτική απόκτηση ο προσφεύγων ως λήπτης της συγκεκριμένης παροχής ουδέποτε εντάχθηκε στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών του ΦΠΑ (V.I.E.S.), όπως προβλέπεται προ της διενέργειας οποιασδήποτε ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

-από έρευνα που έγινε στο διαδίκτυο δεν αναφέρεται και δεν προβάλλεται καμία ιστοσελίδα σχετική με το τουριστικό κατάλυμα του προσφεύγοντος. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο σχετικό έγγραφο από το οποίο φαίνεται ότι υπάρχει ιστοσελίδα στα ενοικιαζόμενα δωμάτια με την επωνυμία η οποία όμως δεν δικαιολογείται να τιμολογείται έναντι του ποσού των 20.000,00 ευρώ.

-Με την με αριθμό /09-09-2015 απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας, και Τουρισμού ανακλήθηκε η χρηματοδότηση των 12.000,00 ευρώ που είχε χορηγηθεί στον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της δράσης Κρατικών Ενισχύσεων ΕΣΠΑ digi-lodge βασιζόμενη στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ αποδεικνύεται με εμπεριστατωμένο τρόπο ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής για συνολική αξία 20.000,00 ευρώ, ούτε και ο τρόπος εξόφλησης αυτής από τον προσφεύγοντα καθώς από την έρευνα του ΣΔΟΕ αποδείχθηκε ότι όλες οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν ήταν «κατασκευασμένες» από το κύκλωμα των ως άνω εικονικών επιχειρήσεων. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη, ως επικαλείται ο προσφεύγων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.2, 3,7 και 8 του Κ.Β.Σ. ορίζεται:

«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

...

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

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:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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 εν προκειμένω ο έλεγχος όπως προκύπτει από το κεφ.9 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» έκρινε τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ανεπαρκή λόγω λήψης του υπ'αριθμ. /20-10-2011 τιμολογίου εκδοθέντος από την εταιρεία αξίας **20.000,00 ευρώ** το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία και ταυτόχρονο εικονικό προς το πρόσωπο του εκδότη.

Σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για την υπό κρίση χρήση είναι **21.633,79 ευρώ**. Η παράβαση της λήψης και καταχώρησης του ως άνω εικονικού στοιχείου του οποίου η αξία αντιστοιχεί στο **92,45 %** των ακαθαρίστων εσόδων, αποτελεί πράξη που αντικειμενικά επηρεάζει σημαντικά το κύρος και την αξιοπιστία των τηρούμενων βιβλίων και επομένως και των συμπερασμάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτών, συνεπώς ορθώς ο έλεγχος προέβη στην κρίση περί ανεπάρκειας των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017** ορίζεται:

«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 επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. 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 ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή

αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ1 και 2 του ν.4509/2017.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , **ΑΦΜ**

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

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ γ του ν.4337/2015 : 20.000,00 ευρώ Χ 20% = 4.000,00 ευρώ

Φόρος Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό και τεκνών	33.584,06	66.503,66	66.503,66	32.919,60
	της συζυγίου	535,91	535,91	535,91	0,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	8.462,48	0,00	0,00	8.462,48
	Χρεωστικό ποσό	0,00	3.907,15	3.907,15	3.907,15
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ, ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ			0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ Ν.2523/1997			14.843,56	0,00	0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 παρ.1γ του Ν.4174/2013 50%				6.184,82	6.184,82
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (52 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=37,96%)				4.695,51	4.695,51
ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ		779,42	2.156,72	2.156,72	1.377,30
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ		700,00	700,00	700,00	0,00
ΕΚΠΤΩΣΗ ΛΟΓΩ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ		22,19	22,19	22,19	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		-7.005,25	21.585,24	17.622,01	24.627,26

Σημείωση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος ποσού επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέρτερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (3.907,15+8.462,48)Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ 50%Χ (3.907,15+8.462,48)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (52 μηνες Χ0,73%=37,96% Χ(3.907,15+8.462,48)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	14.843,56 €	6.184,82 €	4.695,51 €	10.880,33 €	10.880,33 €

ΦΠΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ		21.633,79	21.633,79	21.633,79	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ		134.769,69	128.284,90	128.284,90	-6.484,79
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ		1.406,19	1.406,19	1.406,19	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ		43.773,68	42.474,99	42.474,99	-1.298,69
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		42.367,49	41.068,80	41.068,80	-1.298,69
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ					0,00
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ					0,00
ΥΠΟΛΟΠΟ ΦΟΡΟΥ	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	42.367,49	41.068,80	41.068,80	-1.298,69
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .