



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12.6.18
Αριθμός απόφασης: 2985

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης **13.2.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,& ενδικοφανείς προσφυγές της, ΑΦΜ, κατοίκου ΒΥΡΩΝΑ, επί της οδού, ΒΥΡΩΝΑΣ, ΤΚ, κατά

- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008,
- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2009,
- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2010,
- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008,
- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009,

- της με αριθμό/28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010,
 - της με αριθμό/28.12.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008,
 - της με αριθμό/28.12.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2009,
 - της με αριθμό/28.12.17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 28.12.17 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ & Εισοδήματος.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13.2.18** και αριθμό πρωτοκόλλου, & ενδικοφανών προσφυγών της, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου για χρήσεις 2008, 2009 & 2010.

Με τις ανωτέρω Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσεων 2008, 2009 & 2010, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ύψους 183.309,73 € (=366.619,45 € X 50%), 102.898,78 € (=205.797,57 € X 50%) & 53.485,35 € (=106.970,70 € X 50%), αντίστοιχα, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 28.12.17 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Δυνάμει του υπ' αριθμ. πρωτ./2012 έγγραφου του ΣΔΟΕ -ΠΔ Αττικής διαβιβάστηκαν στην άλλοτε ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών η από 30/11/2011 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ' ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ Κ., προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση των προβλεπόμενων πράξεων επιβολής προστίμων για παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της προαναφερόμενης με χρονολογία 30-12-2011 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε, οι οποίες υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ΙΗ' ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας «.....» οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΗ' Αθηνών, νύν ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ 1) η υπ' αρ./2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, διαχειριστικής περιόδου 2008, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικής αξίας 3.866.520,24 €, 2) η με αρ./2012 Α.Ε.Π. διαχειριστικής περιόδου 2009, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο 2.166.290,22€ και 3) η με αρ./2012 Α.Ε.Π διαχειριστικής περιόδου 2010, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο 930.180,00€.

Όλες οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση 23 εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.933.260,27 ευρώ για την χρήση 2008, 17 εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.083.145,11 ευρώ για τη χρήση 2009 και έξι (6) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 465.090,00 ευρώ, για τη χρήση 2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2, 30§413§1 και του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Κατά των..... και/2012 Α.Ε.Π η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών την με αριθ./28-02-2013 προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ./2015 απόφαση και κατά της με αριθμό/2012 ΑΕΠ την αριθ./28-02-2013 προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ./2015 απόφαση. Με τις παραπάνω αποφάσεις κρίθηκε τελεσίδικα ότι στοιχειοθετούνται, όλες οι αποδιδόμενες στην προσφεύγουσα με τις πράξεις αυτές παραβάσεις κι απερρίφθησαν κατ' ουσία οι προσφυγές. Συγκεκριμένα, με τις παραπάνω αποφάσεις, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών απέρριψε όλους τους ισχυρισμούς της, που προβλήθηκαν με αυτές κι έκρινε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις αποδιδόμενες παραβάσεις (λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εικονικών στο σύνολο τους στοιχείων) και συνεπώς νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος της τα ένδικα πρόστιμα.

Σε συνέχεια των ανωτέρω εξεδόθησαν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών οι εξής εντολές ελέγχου: η με αριθμ. και η υπ'αριθμ./12-12-2014 (αντικατάσταση υπεύθυνου ελεγκτή), για τις φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών. Οι παραπάνω εντολές εκδόθηκαν για διενέργεια 1)επανελέγχου στις χρήσεις 2008 και 2009, λόγω του ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για τις χρήσεις αυτές με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, με την αποδοχή του με αριθ./2010 σημειώματος περαίωσης της Δ.Ο.Υ ΙΗ' ΑΘΗΝΩΝ, νύν ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ και 2) τακτικού ελέγχου για την χρήση 2010 λόγω του ότι η χρήση αυτή ήταν ανέλεγκτη.

Περαιτέρω, ο έλεγχος κι ενόψει των παραβάσεων του ΚΒΣ στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα, οι οποίες ήταν ουσιαστικές και επέδρασαν επί του κύρους βιβλίων και στοιχείων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία των ένδικων χρήσεων της 2008, 2009 και 2010 ανακριβή, βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1192 Κ.Β.Σ., και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις παραπάνω αναφερόμενες διαχειριστικές περιόδους εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994.

Συνεπεία των ανωτέρω ο έλεγχος εξέδωσε και επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 06/06/2017 με θυροκόλληση, τόσο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης της, στην οδό, Αθήνα όσο και στην τελευταία δηλωθείσα κατοικία της στην οδό, Βύρωνα, παρουσία του μάρτυρα το με αρ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013 και τις σχετικές με αριθ...../2017,/2017,/2017 προσωρινές πράξεις προστίμου Φ.Π.Α., τις/2017,/2017 και/2017 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τις/2017,/2017 και/2017 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

Με το παραπάνω σημείωμα η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες οδήγησαν στην απόρριψη των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της και κατ' επέκταση στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του εισοδήματος της και της δόθηκε η προβλεπόμενη προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με τις υπό κρίση προσφυγές, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ ισχυριζόμενη ότι:

1. Παραγραφή. Έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2008 & 2009 με το ν. 3888/2010.
2. Δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος για τις περιπτώσεις περαιωμένων χρήσεων με το νόμο 3888/2010.

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν

αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α)

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του

υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Σύμφωνα με την παρ.3 του ν.3212/2003 οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013: «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.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:..... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή σύμφωνα με το 9 του ν. 3888/2010: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή

μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ 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 δεύτερου 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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου

Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της Ολ ΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017

του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο εσόδων του συστήματος TAXIS, όπως και σύμφωνα με τα έγγραφα απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επί των υπό κρίση ενδικοφανών προσφυγών, η προσφεύγουσα δεν προέβη στην εξόφληση της τελευταίας δόσης του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 χρήσεων 2008 & 2009, και συνεπώς σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν έχει επέλθει η περαίωση για τις χρήσεις 2008 και 2009. Επιπλέον, η χρήση 2010 είναι, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ανέλεγκτη.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος:

1. Για τη χρήση 2008 υποβλήθηκε η δήλωση φόρου εισοδήματος στις 26.6.2009, ήτοι εκπροθέσμως, δεδομένου ότι σύμφωνα με το έγγραφο 'προθεσμίες ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009' της ΓΓΠΣ η καταληκτική ημερομηνία υποβολής για φορολογουμένους με εισοδήματα από ατομική επιχείρηση με βιβλία Β' κατηγορίας (όπως η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω χρήση σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο του μητρώου του TAXIS) με ΑΦΜ σε 9 ήταν στις 13.4.2009. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η παραγραφή για την εν λόγω χρήση είναι δεκαπενταετής.

Σημειωτέον ότι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, για την υπό κρίση χρήση, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, καθώς το υπ' αριθμ./2012 έγγραφο του ΣΔΟΕ -ΠΔ Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκαν στην άλλοτε ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών η από 30/11/2011 έκθεση ελέγχου ελήφθη εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετίας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της εν λόγω χρήσης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

2. Για τη χρήση 2009 υποβλήθηκε η δήλωση φόρου εισοδήματος στις 12.5.2010, ήτοι εκπροθέσμως, δεδομένου ότι σύμφωνα με το έγγραφο 'προθεσμίες ηλεκτρονικής υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009' της ΓΓΠΣ η καταληκτική ημερομηνία υποβολής για φορολογουμένους με εισοδήματα από ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας (όπως η προσφεύγουσα κατά την εν λόγω χρήση σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο του μητρώου του TAXIS) με ΑΦΜ σε 9 ήταν στις 28.4.2009. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η παραγραφή για την εν λόγω χρήση είναι δεκαπενταετής.

Επιπροσθέτως, και σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι για την εν λόγω χρήση έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί παράτασης κατά δύο επιπλέον έτη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επιπλέον, κατά τα ανωτέρω, για την υπό κρίση χρήση, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της εν λόγω χρήσης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

3. Για τη χρήση 2010 υποβλήθηκε η δήλωση φόρου εισοδήματος στις 15.6.2011, ήτοι εμπροθέσμως, δεδομένου ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1115/2011 η προθεσμία υποβολής παρατάθηκε μέχρι τις 15.6.2011.

Επιπροσθέτως, δεδομένου ότι για την εν λόγω χρήση έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί παράτασης κατά δύο επιπλέον έτη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επιπλέον, κατά τα ανωτέρω, για την υπό κρίση χρήση, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της εν λόγω χρήσης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008 και 2009, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000.

Επιπλέον, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω για τις χρήσεις 2008 και 2009 δεν έχει επέλθει η περαίωση, και η χρήση 2010 είναι ανέλεγκτη, δεν προκύπτει ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επιπροσθέτως, για τις εν λόγω χρήσεις έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί παράτασης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά δύο επιπλέον έτη, ήτοι μέχρι τις 31.12.16 για τη χρήση 2008, τις 31.12.17 για τη χρήση 2009, και τις 31.12.18 για τη χρήση 2010.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η χρήση 2008 έχει παραγραφεί και οι χρήσεις 2009 & 2010 δεν έχουν παραγραφεί.

και οι υπό κρίση χρήσεις 2008 & 2009, για τις οποίες οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν στις 28.12.17, έχουν παραγραφεί, και οι σχετικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: 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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικότερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	924.103,45 €	385.043,11 €	303.567,98 €	688.611,09 €	688.611,09 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2008, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	15.634,58 €	1.948.891,85 €	1.948.891,85 €	1.933.257,27 €
Φόρος Χρεωστικό	1.205,53 €	771.291,74 €	771.291,74 €	770.086,21 €
Προκαταβολή φόρου	663,04 €	663,04 €	663,04 €	
Έκπτωση ηλεκτρον. Υποβολ.	-28,03 €	-28,03 €	-28,03 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		924.103,45 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			385.043,11 €	385.043,11 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			303.567,98 €	303.567,98 €
Σύνολο για Καταβολή	1.840,54 €	1.696.030,20 €	1.460.537,84 €	1.458.697,30 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικότερη καθότι:

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

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	511.769,48 €	213.237,29 €	168.116,28 €	381.353,56 €	381.353,56 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2009, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	5.221,08 €	1.088.366,19 €	1.088.366,19 €	1.083.145,11 €
Φόρος Πιστωτικό	653,09 €			
Φόρος Χρεωστικό		425.821,48 €	425.821,48 €	426.474,57 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		511.769,48 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			213.237,29 €	213.237,29 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			168.116,28 €	168.116,28 €
Σύνολο για Καταβολή		937.590,96 €	807.175,04 €	807.828,13 €
Σύνολο για επιστροφή	653,09 €			653,09 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	233.975,38 €	97.489,74 €	76.860,91 €	174.350,65 €	174.350,65 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	4.582,99 €	463.074,42 €	463.074,42 €	458.491,43 €
Φόρος Χρεωστικό		194.979,48 €	194.979,48 €	194.979,48 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		233.975,38 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			97.489,74 €	97.489,74 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			76.860,91 €	76.860,91 €

Σύνολο για Καταβολή		428.954,86 €	369.330,13 €	369.330,13 €
---------------------	--	--------------	--------------	--------------

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	266.930,57 €	111.221,07 €	87.686,69 €	198.907,76 €	198.907,76 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2009, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	1.095.037,53 €	1.182.640,53 €	1.182.640,53 €	
Αξία Φορολογητέων Εισροών	1.083.145,11 €			
Φόρος Εκροών	208.057,13 €	224.701,70 €	224.701,70 €	
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	208.057,13 €	2.259,56 €	2.259,56 €	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		222.442,14 €	222.442,14 €	222.442,14 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		266.930,57 €		
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			111.221,07 €	111.221,07 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			87.686,69 €	87.686,69 €
Σύνολο φόρου		489.372,71 €	421.349,90 €	421.349,90 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	141.072,29 €	58.780,12 €	46.342,25 €	105.122,37 €	105.122,37 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2010, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	575.518,75 €	621.560,25 €	621.560,25 €	
Αξία Φορολογητέων Εισροών	559.459,60 €	94.369,60 €		
Φόρος Εκροών	132.369,31 €	142.958,85 €	142.958,85 €	
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	132.369,31 €	25.398,61 €	25.398,61 €	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				

Χρεωστικό Υπόλοιπο		117.560,24 €	117.560,24 €	117.560,24 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		141.072,29 €		
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			58.780,12 €	58.780,12 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			46.342,25 €	46.342,25 €
Σύνολο φόρου		258.632,53 €	222.682,61 €	222.682,61 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Ως προς τις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγής της , ΑΦΜ

Α. Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13.2.18** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής ως προς την με αρ. /28.12.17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008 και την ακύρωση αυτής, και
- την απόρριψη αυτής ως προς τις /28.12.17 & /28.12.17 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009 & 2010, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Β. Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13.2.18** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής ως προς την με αρ. /28.12.17 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008 και την ακύρωση αυτής, και
- την απόρριψη αυτής ως προς τις /28.12.17 & /28.12.17 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2009 & 2010.

Γ. Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13.2.18** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

• Με τη με αριθμό /28.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008
Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015
και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 0,00 €

• Με τη με αριθμό /28.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2009
Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015
και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 102.898,78 € (=205.797,57 € X 50%)

• Με τη με αριθμό..... /28.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2010
Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013

53.485,35 € (=106.970,70 € X 50%)

- Με τη με αριθμό/28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008

Διαφορά φόρου	770.086,21 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	385.043,11 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	303.567,98 €
Σύνολο για Καταβολή	1.458.697,30 €

- Με τη με αριθμό/28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2009

Διαφορά φόρου	426.474,57 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	213.237,29 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	168.116,28 €
Σύνολο για Καταβολή	807.828,13 €
Σύνολο για Επιστροφή	653,09 €

- Με τη με αριθμό...../28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2010

Διαφορά φόρου	194.979,48 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	97.489,74 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	76.860,91 €
Σύνολο για Καταβολή	369.330,13 €

- Με τη με αριθμό/28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

- Με τη με αριθμό/28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009

Διαφορά φόρου	222.442,14 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13	111.221,07 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	87.686,69 €
Σύνολο για Καταβολή	421.349,90 €

- Με τη με αριθμό/28.12.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2010

Διαφορά φόρου	117.560,24 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13	58.780,12 €

Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	46.342,25 €
Σύνολο για Καταβολή	222.682,61 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.