



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1231

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας (υπό εκκαθάριση) επιχείρησης «. . . .», με ΑΦΜ ... και διακριτικό τίτλο «.», που εδρεύει στη .. Θεσσαλονίκης, επί των οδών ..., κατά της με αρ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσης 2006, της με αρ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2017, της με αρ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 και της με αρ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από .../2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας (υπό εκκαθάριση) επιχείρησης «.. . . .», με ΑΦΜ .., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό .../.../...-**2017** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **60.000,00 €**, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον ΦΠΑ 57.000,00 €, έκδοσης της επιχείρησης «. . . – ΑΦΜ ...», κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ 1, 18 παρ. 9 ΚΑΙ 30 ΠΑΡ. 4γ' του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
2. Με τη με αριθμό .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **227.064,40€**.
3. Με τη με αριθμό .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικός φόρος αξίας **125.400,00€**.
4. Με τη με αριθμό .../.../...-**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **28.500,00 €**.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...-2015 έγγραφο και τη συνημμένη σε αυτό από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και αφορά σε εικονικές συναλλαγές που είχε η προσφεύγουσα επιχείρηση με τον «. . – ΑΦΜ ...», και μετά τη μη αποδοχή του με αρ. .../.../...-2017 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν.3888/2010, που κοινοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/2011,

διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για την περαιωμένη, βάσει του Ν.3888/2010, χρήση 2006, καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) μερικώς φορολογικό στοιχείο, αξίας 300.000,00 € στη χρήση 2006, το οποίο εξέδωσε ο «. . – ΑΦΜ ...» και το οποίο χαρακτηρίστηκε μερικώς εικονικό, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επίμαχη χρήση έχει παραγραφεί : α) Καταρχήν παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου λόγω του κανόνα πενταετούς παραγραφής. β) Αντισυνταγματικότητα των μεταγενέστερων παρατάσεων της παραγραφής. γ) Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων. δ) Η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στην εταιρία δια του εκκαθαριστή ..., δεν διέκοψε τον χρόνο παραγραφής της οικείας φορολογικής αξίωσης.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – Ακυρότητα επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013
3. Η επίμαχη χρήση έχει περαιωθεί και ελεγχθεί.
4. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των στοιχείων. Πλημμελής κρίση του ελέγχου – Ανεπαρκής αιτιολόγηση καθόσον η αναφερόμενη συναλλαγή ήταν πραγματική στο σύνολό της.
5. Ουδέποτε η φορολογική αρχή απέστειλε στην εταιρία πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και συνεπώς η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό δεν είναι νόμιμη.
6. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στη φορολογία εισοδήματος.
7. Πλημμελής προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (εκροών) με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος.
8. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ, εφόσον η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής.
9. Θα έπρεπε να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη διάταξη, καθώς με τις διατάξεις του Ν.4337/2015 δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή προστίμου για τη λήψη και καταχώρηση εικονικού στοιχείου.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης

επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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) 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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «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 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).»

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αξιοποίησε την από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της εκδότριας επιχείρησης «. . – ΑΦΜ ...» (αρ. εισερχ. εγγράφου .../-2015), η οποία αποτελεί και το νέο στοιχείο και με την οποία αποδεικνύεται κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ως άνω έκθεση **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να καταλογίσει στη λήπτρια του στοιχείου πρόστιμο εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «*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...».*

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι όσον αφορά στην έκδοση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου για χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η κοινοποίηση του προστίμου να γίνεται εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του, αλλά αρκεί η έκδοσή του εντός του χρόνου παραγραφής.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2006 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...-2015 έγγραφο και η συνημμένη σε αυτό από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις .../2015, μετά την αποδοχή του αρχικού με αρ. .../2/2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010 και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και του άρθρων 57 παρ. 1 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, διότι δεν της επιδόθηκε κλήση προς ακρόαση και περί ακυρότητας της επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 δια του . ., ο οποίος κατά την ημερομηνία επίδοσης δεν είχε οριστεί εκκαθαριστής της εταιρίας.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς

και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, την .../2015 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο δια της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Θεσσαλονίκης με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης (ΚΑΚ) ..., το Πρακτικό της από .../2015 Συνεδρίασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της «.....», με το οποίο αποφασίσθηκε ομόφωνα η λύση της εταιρίας, η θέση της σε εκκαθάριση και ορίστηκε ως εκκαθαριστής η ... του ... με ΑΦΜ ..., η οποία απεβίωσε στις .../2017, χωρίς να οριστεί νέος εκκαθαριστής, γεγονός το οποίο δεν γνώριζε η Δ.Ο.Υ., καθώς δεν είχε δηλωθεί ο θάνατος στο Μητρώο της Υπηρεσίας.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, πραγματοποιώντας την επίδοση του υπ' αριθ. .../-.-2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων με την συνημμένη σε αυτό κλήση προς ακρόαση και τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού του φόρου, πληροφορήθηκε τον ήδη από .../2017 επελθόντα θάνατο της εκκαθαρίστριας της εταιρείας ... του .., η οποία έφερε την ιδιότητα αυτή έως και την ...2018. Η επίδοση των ανωτέρω εγγράφων έγινε στον κ., μέτοχο της εταιρείας, τα οποία παρέλαβε με επιφύλαξη. Η προσφεύγουσα εταιρία δεν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με το υπ' αριθ. πρωτ. .../...-2017 έγγραφό της, αιτήθηκε, ως όφειλε, προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, τον ορισμό εκκαθαριστή για την εταιρεία «.....». Ακολούθως, η φορολογική αρχή ανακάλεσε την αίτησή της προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, καθώς ορίστηκε εκκαθαριστής της προσφεύγουσας εταιρείας ο κ., σε αντικατάσταση της αποθανούσας ... του .., βάσει του από ../2018 Πρακτικού της αυτόκλητης έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της. Ο δε έλεγχος της Δ.Ο.Υ., στην συνέχεια, επέδωσε νομίμως τις εκθέσεις ελέγχου και τις οριστικές πράξεις στο νέο εκκαθαριστή.

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να οριστεί νέος εκκαθαριστής και να γίνουν οι νόμιμες επιδόσεις των σχετικών εγγράφων και των οριστικών πράξεων επιβολής φόρου.

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣτΕ 98/2015) απαιτείται από την προσφεύγουσα και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτή θα προέβαλλε προς τη Διοίκηση, αν είχε κληθεί. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία, που θα μπορούσε, αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στη Φορολογική Αρχή.

Περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣτΕ Ολ. 4447/2012, ΣτΕ 3521/2015). Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου επανελέγχου λόγω περαίωσης της χρήσης και μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού», (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός

αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποιήσεως με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη [παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99](#) (ΣτΕ 1426/2000, [γνωμ. ΝΣΚ 102/2001](#)) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, [1425-26/2000](#), 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου [άρθρου 39 Ν. 1914/90](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).»

Επειδή, ο διενεργούμενος έλεγχος περιορίζεται στα νέα συμπληρωματικά στοιχεία και όχι σε εκείνα, τα οποία ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. (ΣτΕ 2703/97, 2473/96)

Στην υπό κρίση υπόθεση, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../-2015 έγγραφο (αρ. εισερχ. εγγράφου .../-2015) και τη συνημμένη σε αυτό από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 300.000,00 € στη χρήση 2006, το οποίο εξέδωσε ο Αθλητικός Σύλλογος «.. – ΑΦΜ ..» και το οποίο χαρακτηρίστηκε μερικώς εικονικό, απροσδιορίστου εικονικής αξίας και ως εκ τούτου η ανωτέρω έκθεση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων κατά την διενεργηθείσα περαιώση και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την εικονικότητα των επίδικων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 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 φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης έκανε αποδεκτές τις διαπιστώσεις τεκμηρίωσης της εικονικότητας των συναλλαγών, που αναγράφονται στην από/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων «. . – ΑΦΜ ...» και έκρινε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο μερικώς εικονικό, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- Από συγκριτικά στοιχεία διαφήμισης με άλλους αθλητικούς συλλόγους, προέκυψε ότι οι αναγραφόμενες τιμές στα τιμολόγια που εξέδωσε το αθλητικό σωματείο «. .», δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές που ισχύουν για τα άλλα σωματεία.
- Τέσσερις (4) επιχειρήσεις λήπτριες τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του «.. .» για τις χρήσεις 2006-2011, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του Ν.3888/2010 άρθρο 12 παρ. 6, δηλώνοντας ως εικονικά τριάντα τέσσερα (34) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 3.066.410,00 ευρώ.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου διαπιστώθηκαν καταθέσεις και ταυτόχρονες ισόποσες αναλήψεις, με σκοπό την νομιμοποίηση των εικονικών συναλλαγών μέσω λήψης τραπεζικού παραστατικού χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί πραγματική συναλλαγή.
- Δηλώθηκε απώλεια του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων και του Βιβλίου Ταμείου, με προφανή σκοπό τη δυσχέρεια διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Το σωματείο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία σημαντικής αξίας.

Επειδή, η αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης εικονικού στοιχείου, όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, έγινε με σκοπό να εμφανίσει μεγαλύτερες δαπάνες και μικρότερα μικτά και καθαρά κέρδη, καθώς χωρίς τη λήψη του επίδικου στοιχείου, τα φορολογητέα κέρδη της κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο θα ήταν υπερδιπλάσια.

Επειδή, εν προκειμένω, με τις από ...2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, αποδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η παράβαση της λήψης μερικώς εικονικού στοιχείου, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, οι οποίες υιοθετήθηκαν από τον παρόντα έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων φορολογικών αρχών συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια ότι η αξία των συναλλαγών που αναφέρονται σ' αυτό δεν είναι πραγματική.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επίδοσης πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....ζ).....η).....θ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.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, η προσφεύγουσα στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών που υπέβαλλε, δήλωσε ότι έλαβε το επίδοκο φορολογικό στοιχείο (ως πελάτης) από τον «. ..», του

οποίου ο αριθμός και η αξία συμφωνεί με το μερικώς εικονικό στοιχείο που αναφέρεται στην από .../2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης για τον «...».

Επειδή, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθώς, όπως προκύπτει, στην επανελεγχόμενη χρήση η επιχείρηση έλαβε φορολογικό στοιχείο μερικώς εικονικό ως προς την αξία, το οποίο αντιπροσωπεύει μεγάλο ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2006, η προσφεύγουσα έλαβε ένα μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 300.000,00€, εκδόσεως του «. .», που αντιπροσωπεύει ποσοστό 16,96% επί των ακαθαρίστων εσόδων συνολικής αξίας 1.769.294,22 €

Επειδή, η έλλειψη επίδοσης της πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2006, δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων διότι, στην υπό κρίση περίπτωση, το αντικείμενο του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης είναι η αξιοποίηση της συνταχθείσας από .../2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.' Θεσσαλονίκης. Ο επανέλεγχος προκειμένου να διατυπώσει τη κρίση του για το κύρος των βιβλίων της χρήσης 2006 δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις, τα ποσοστά που προκύπτουν από την σύγκριση της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου επί των ακαθαρίστων εσόδων, συνεκτιμώντας κάθε παλαιό και νέο στοιχείο που είχε στη διάθεσή του.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος προστίθεται το σύνολο της αξίας του επίμαχου τιμολογίου ενώ, κατά τις αιτιάσεις της φορολογικής αρχής, χαρακτηρίστηκε εν μέρει εικονικό και θα έπρεπε να προσδιορίζεται το πραγματικό μέρος αυτού.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων (εκροών) με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος. Ο προσδιορισμός του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ είναι μη σύννομος, εφόσον η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: *«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011, οι οποίες αφορούν στον έλεγχο εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ 1088/2008 ορίζεται ότι: *« Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα ακαθάριστα έσοδα.....»*

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται

ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..(ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από .../2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο φόρος εισροών και ο φόρος εκροών, αναγράφεται το ποσοστό προσαύξησης των εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλυτικά και ανά συντελεστή Φ.Π.Α. και συνακόλουθα ο φόρος εκροών που προκύπτει μετά την προσαύξηση των εκροών. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών. Ορθά δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο φόρος που εξέπεσε η προσφεύγουσα επιχείρηση με την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., καθόσον η δαπάνη των 300.000,00 € που αυτή εμφάνιζε με το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο δεν καλύπτονταν από νόμιμο παραστατικό του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 όπου ορίζεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των

παραγράφων 8 και 9. ... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 7 παρ. 6 του Ν.4337/2015 : «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...».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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)....., β)...., γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «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»

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν 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 (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του 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 προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2009, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του π.δ. 186/92, καθώς οι διατάξεις του Ν.4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 1/1/2014 και μετά, και καθώς κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, στη χρήση 2006 έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, έκδοσης του «. ..», καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον ΦΠΑ, το οποίο είχε καταχωρίσει στα βιβλία της, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 5, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. αα' του ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την ...-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρο 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως μερικώς εικονικών, για τα οποία δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. γ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο 50% του διπλάσιου της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 περαιτέρω, 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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και της με αριθμό .../.../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

Διαφορά φόρου: **103.211,09 €**

	(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 Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	123.853,31 €	51.605,55 €	40.685,81 €	92.291,36 €	92.291,36 €

- Η υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Διαφορά φόρου: **57.000,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες X 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	68.400,00 €	28.500,00 €	22.469,40 €	50.969,40 €	50.969,40 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας (υπό εκκαθάριση) επιχείρησης «. . . .», με ΑΦΜ ... και συγκεκριμένα :

α) την απόρριψη αυτής ως προς : 1) την με αριθμό/.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και 2) την με αριθμό/.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης και την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της με αριθμό .../.../...**2017** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσης 2006 και της με αριθμό .../.../...-**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

300.000,00 X 20% = **60.000,00 €**

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	103.211,09 €	103.211,09 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	123.853,31 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	51.605,55 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	40.685,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	227.064,40 €	195.502,45 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	57.000,00 €	57.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	68.400,00 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	28.500,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	22.469,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	125.400,00 €	107.969,40 €

Πρόστιμο Φ.Π.Α.(άρθρο 6 ν.2523/97)

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

57.000,00 X 50% = **28.500,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.