



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 13/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1226

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και του με αρ. πρωτ. **.../2018** συμπληρωματικού υπομνήματος της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **Α.Φ.Μ.:...** κατά: **α)** της αριθ. ... **/2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2009, **β)** της αριθ. ... **/2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2011, **γ)** της αριθ. ... **/2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017, **δ)** της αριθ. ... **/2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2011, **ε)** της αριθ. ... **/2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2011 και **στ)** της αριθ. ... **/2017** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2011, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τη με αριθ. **.../2018** πράξη αναπομπής προς τη **Δ.Ο.Υ. ...** δια του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΠΥ **.../2018** εγγράφου της Υπηρεσίας μας.
8. Το με αριθ. πρωτ. **.../2018 ΕΜΠ.** (αρ. πρωτ. εισερ.**.../2018**) έγγραφο της **Δ.Ο.Υ. ...** .
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...** ενδικοφανούς προσφυγής και του με αρ. πρωτ. **.../2018** συμπληρωματικού υπομνήματος της επιχείρησης με την επωνυμία «**...**» με **Α.Φ.Μ.:...** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του **Ν.4337/15** για τη **χρήση 2009** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **224.280,00€**, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 560.700,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «**...**» - **ΑΦΜ:** **...** , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $560.700,00€ \times 40\% = 224.280,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του **Ν.4337/15**. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον **Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7§§3,5 του **Ν.4337/15** για τη **χρήση 2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **61.224,00€**, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 153.060,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «**...**» - **ΑΦΜ:** **...** , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $153.060,00€ \times 40\% = 61.224,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του **Ν.4337/15**. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον **Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 **Ν.4174/2013** φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ.πρωτ.**.../2017** έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον **Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **1.1-31.12.2011**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 30.612,00€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 36.734,40€ δη σύνολο φόρου **67.346,40€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της και λήψης των προαναφερθέντων

εικονικών τιμολογίων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.

- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 35.203,80€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 42.244,75€, δη σύνολο φόρου **77.448,55€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 **πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2011** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **17.601,90€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 153.060,00€ πλέον ΦΠΑ 35.203,80€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκτέστηκε, $35.203,80€ \times 50\% = 17.601,90€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ...** με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από ... /2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (για τη χρήση 2009) και των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (για τη χρήση 2011), προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2017, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 (για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011) της **Δ.Ο.Υ. ...** σε εκτέλεση των .../2017 και .../2017 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2016 πληροφοριακό δελτίο της **Δ.Ο.Υ. ...** (που στάλθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων με αρ. πρωτ. εξ.:.../2016) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη «...» με **ΑΦΜ.:...** διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από .../2017 και με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της **Δ.Ο.Υ. ...** συνημμένη στο με αρ. πρωτ. .../2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της **Δ.Ο.Υ. ...**, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου με βάση τις εκδοθείσες εντολές ελέγχου, καθώς ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013.
2. Ανυπαρξία νέων στοιχείων - παραβίαση αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αμεροληψίας σχετικά με την πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3&5 Ν.4337/2015 χρήσης 2009.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 έχει παραγραφεί. Δεν ισχύει η δεκαπενταετής παραγραφή καθώς η

προσφεύγουσα μετετράπη από ΟΕ σε ΑΕ στις 16/12/2009 και είχε υποχρέωση σύμφωνα με την ΠΟΛ 1083/15-6-2009 και το αρθ. 67 Ν. 2190/1920 να υποβάλει φορολογική δήλωση, κλείνοντας την υπερδωδεκάμηνη χρήση της στις 31/12/2010 και συμπεριλαμβάνοντας τα αποτελέσματα της ΟΕ στην προαναφερθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, όπως και έπραξε.

4. Κατάργηση προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν. 4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο τα των μεταβατικών ρυθμίσεων του άρθρου 7 ν. 4337/2015.
5. Πλημμελής αιτιολογία. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Καλοπιστία της προσφεύγουσας ως λήπτριας.
6. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός για τη χρήση 2011, καθώς για να χρησιμοποιηθεί θα πρέπει ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής και η ανακρίβεια να οφείλεται σε αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως. Εσφαλμένη η προσαύξηση του ΜΣΚΚ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας κατ' άρθρο 30 παρ.3 του Ν. 2238/1994.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής και περί ανυπαρξίας νέων στοιχείων, παραβίασης αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αμεροληψίας σχετικά με την πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3&5 Ν.4337/2015 της χρήσης 2009.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... 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 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...».

Επειδή, στο **άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «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 το **άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της ... /2017 **πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη χρήση 2009** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα και με προηγούμενες αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (βλ. αρ. 886 – 4/5/2018 απόφαση Δ.Ε.Δ.) που αφορούν υποθέσεις ληπτών – αρμοδιότητας ... - εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «... » με **ΑΦΜ:...** στη Διεύθυνση Ελέγχων εστάλη το με αρ. πρωτ. .../2016 πληροφοριακό δελτίο της ... για να το διαβιβάσει με τη σειρά της σε όλες τις Δ.Ο.Υ. της επικράτειας, ενώ

παράλληλα αποτέλεσε εσωτερικό έγγραφο της ίδιας για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους λήπτες φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «... » αρμοδιότητάς της. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τη ... αναφέρει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** για τις χρήσεις 2003 – 2011 διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αντισυμβαλλόμενους σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Την ίδια μέρα στις **.../2016** συντάχθηκε από τη ... το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της «... » στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένα και αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για την παραπάνω εταιρεία ως εκδότρια και κατά συνέπεια για τους αντισυμβαλλομένους της ως λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις **.../2016**, ο Προϊστάμενος της ... είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά τους αντισυμβαλλόμενους της «... » αρμοδιότητας της ... , ενώ σημειώνεται ότι στην από **.../2017** έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ίδιας φορολογικής αρχής, η κρίση του ελέγχου δεν έχει μεταβληθεί, σε σχέση με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων όπου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ. ... πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ...** στις **.../2016**, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο καταρχήν καθίσταται δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου την **16/12/2009** καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της Νομαρχίας ... και πήρε αριθμό Μητρώου ... η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «... » και **δ.τ. «... »** καθώς επίσης και η με αριθ. **.../2009** απόφαση του Νομάρχη ... με την οποία δόθηκε άδεια σύστασης και εγκρίθηκε το Καταστατικό της ανωτέρω εταιρείας όπως αυτό καταρτίσθηκε με την αριθ.**.../2009** συμβολαιογραφική πράξη της Συμβολαιογράφου ..., με μετατροπή σε ανώνυμη εταιρεία της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «...» σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν.Δ. 1297/1972** (ΦΕΚ ...2009).

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦΒ 1107932 ΕΞ 2015 – 7/8/2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «*Προθεσμία ολοκλήρωσης μετασχηματισμού με βάση τις διατάξεις των Ν.Δ.1297/1972 και Ν.2166/1993*» αναφέρονται τα εξής: «1. Με τις αριθ.Ε.16455/ ΠΟΛ. 264/06.08.1969 και Ε.24011/ ΠΟΛ. 423/02.12.1969 διαταγές μας έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων σε ανώνυμη εταιρεία, στο όνομα της τελευταίας φορολογούνται τα κέρδη που προκύπτουν για το χρονικό διάστημα από την ίδρυσή της, δηλαδή από τη δημοσίευση του καταστατικού της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και μετά, ενώ για τα μέχρι την ημερομηνία αυτή κέρδη φορολογούνται οι επιχειρήσεις που μετατράπηκαν ή συγχωνεύθηκαν. 2. Επίσης, με τα αριθ. 1015612/10192/Β0012/11.03.2009 και 1072717/11061/Β0012 /07.10.2004 έγγραφά μας έχει γίνει δεκτό, ότι κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων με τις διατάξεις Ν.Δ.1297/1972 υποβάλλονται χωριστές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες γενικά επιχειρήσεις και χωριστή δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την προερχόμενη από το

μετασχηματισμό Α.Ε. για τα εισοδήματα που αποκτά από το χρόνο ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (χορήγηση ΑΡΜΑΕ) και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 – 15/12/2009** δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία έως και την 15/12/2009 είχε ως νομική μορφή αυτήν της ομορρύθμου εταιρείας. Κατά συνέπεια το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. εμπίπτει και στις διατάξεις της δεκαπενταετούς παραγραφής του 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις .../2017 το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2009 - 15/12/2009** δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, ανυπαρξίας νέων στοιχείων, παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αμεροληψίας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 15/12/2009 απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον πρώτο λόγο περί μη νόμιμης διενέργειας ελέγχου με βάση τις εκδοθείσες εντολές ελέγχου, καθώς ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **25§1 του Ν. 4174/13** ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....».

Επειδή, το **άρθρο 10 παρ. 5 του Ν.2690/1999** «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το **αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013** και τη **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999**, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκαν οι με αρ .../2017 και .../2017 εντολές μερικού επιτόπιου ελέγχου με διάρκεια έως τις **31/5/2018** και **31/12/2017** αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως έωλος και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί κατάργησης προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο τα των μεταβατικών ρυθμίσεων του άρθρου 7 ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) 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) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη 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, αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 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 λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2δ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 (πρώην 66) παρ. 32 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2017** ορίζεται ότι: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2017** ορίζεται ότι: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν.4472/2017** ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 επιβαλλόταν πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 επιβαλλόταν πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 εξακολουθεί να επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 είναι σε κάθε περίπτωση επεικότερη εκείνης του άρθρου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και αντίστοιχης του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση για την επιβολή προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικότερου νόμου (παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2017). Επομένως στη με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο **1.1-31.12.2011**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** , ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί πλημμελούς αιτιολογίας, μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας και καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως λήπτριας.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων»** ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο*

λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στις εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της **Δ.Ο.Υ. ...** , ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. **.../2016** πληροφοριακό δελτίο του Προϊσταμένου της ίδιας φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **.../2017** και με αριθ.**.../2017** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ για την επιχείρηση «... ».

Επειδή, σύμφωνα με την από **.../2017** και με αρ.**.../2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της **Δ.Ο.Υ. ...** , τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η «... », στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της, και κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα:

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε

ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω για τις επίμαχες χρήσεις:

ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «... », προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ...** (Αρ. πρωτ. ...**2016**) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα προσωπικό από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό (Φ.Μ.Υ.), δηλώνει ακαθάριστα έσοδα

Επειδή σύμφωνα με την από ... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και τις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ... προκύπτουν για την προσφεύγουσα τα εξής:

- ✓ Για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 15/12/2009**: **α)** η προσφεύγουσα i) δήλωσε τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την «... » στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών, ii) δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή το σύνολο των ανωτέρω παραστατικών, iii) τα προσκομισθέντα στον έλεγχο δύο Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής εκδόθηκαν μετά τις **15/12/2009** (ημερομηνία μετατροπής της ομορρύθμου εταιρείας σε ανώνυμη), iv) δεν προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας (μεταξύ των οποίων και το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή), ούτε άλλο στοιχείο για τις παραπάνω συναλλαγές (όπως συμφωνίες αγοράς, αποδεικτικά πληρωμής, προκαταβολές, παραστατικά τραπεζών για την καταβολή αυτών, μεταφορικά έγγραφα) και **β)** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 15/12/2009** ο έλεγχος έκρινε ότι δέκα τρία (13) τιμολόγια συνολικής αξίας 560.700,00€ που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «... », είναι εικονικά.
- ✓ Για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2011**: **α)** η προσφεύγουσα i) δήλωσε τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «... » στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών, ii) έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) τιμολόγια συνολικής αξίας 153.060,00€ εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας όπως προέκυψε από τον έλεγχο (συγκεκριμένα το γενικό ημερολόγιο), γ) δεν προσκόμισε το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή «... » ώστε να μπορούν να γίνουν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, δ) δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία για τα αγοραζόμενα είδη ώστε να διαπιστωθεί αν υπήρχε η δυνατότητα μεταφοράς τους με τα αυτοκίνητά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε μεταξύ άλλων στοιχεία το πρώτον με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία τέθηκαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. ... για να συνεκτιμηθούν με τη με αρ.... /2018 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας, που στάλθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΠΥ ... /2018 έγγραφό μας στην ανωτέρω αρμόδια φορολογική αρχή, για πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής η Δ.Ο.Υ. ... , με το με αριθ. πρωτ. ... /2018 ΕΜΠ. (αρ. πρωτ. εισερ.... /2018) έγγραφό της και με την επισυναπτόμενη σε αυτό από .../2018 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου, αποφαίνεται ότι δεν προέκυψε καμία τροποποίηση στα αποτελέσματα του ελέγχου της. Επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- ✓ Για τις αγορές της διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 15/12/2009** η προσφεύγουσα προσκόμισε μέρος των βιβλίων και μέρος των παραστατικών αγοράς από την επιχείρηση «... », ενώ για τις αγορές της διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2011** προσκόμισε μέρος των βιβλίων και όλα τα παραστατικά αγοράς. Δεν προσκόμισε τις απογραφές της, το αναλυτικό καθολικό του

λογαριασμού του προμηθευτή «... », ώστε να μπορούν να γίνουν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις από τον έλεγχο. Σε κάποια από τα παραστατικά αναφέρονται μεταφορικά μέσα, αλλά από την περιγραφή των υλικών επί των παραστατικών δεν προκύπτει σαφώς το είδος τους όπως ο τύπος, διαστάσεις, υλικό κατασκευής, ο όγκος κλπ, ώστε να διαπιστωθεί αν υπήρχε η δυνατότητα μεταφοράς τους με τα εν λόγω μεταφορικά μέσα, καθώς και στοιχεία συνάρτησης του είδους με την αναφερόμενη στα παραστατικά τιμή.

- ✓ Για τις αποπληρωμές των ληφθέντων τιμολογίων στις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 15/12/2009** και **1/1 - 31/12/2011** η προσφεύγουσα προσκόμισε σχετικά παραστατικά πληρωμών (όπως εντάλματα πληρωμών, αντίγραφα επιταγών) ήδη κατά τη διάρκεια του ελέγχου από τη **Δ.Ο.Υ. ...** , από την επισκόπηση των οποίων δεν τεκμηριώνεται η εξόφληση του συνόλου των παραστατικών αγοράς.
- ✓ Για τις πωλήσεις των διαχειριστικών περιόδων **1/1 - 15/12/2009** και **1/1 - 31/12/2011** η προσφεύγουσα προσκόμισε κάποια σχετικά φορολογικά στοιχεία έκδοσής της και φωτογραφίες κάποιων προϊόντων της, υποστηρίζοντας ότι στην κατασκευή των εν λόγω πωληθέντων ειδών, χρησιμοποιήθηκαν τα υλικά που αγόρασε από τη «... ». Από τον έλεγχο των παραστατικών πωλήσεων και από την περιγραφή του είδους επί των παραστατικών δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι στα πωληθέντα είδη της έχουν ενσωματωθεί κατασκευαστικά (μηχανολογικώς) είδη/εξαρτήματα τα οποία περιγράφονται στα ληφθέντα στοιχεία από την «... ». Επιπλέον, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό με πελάτες της, για τα κατασκευαζόμενα είδη, μηχανοτεχνική μελέτη, τεχνικά χαρακτηριστικά των ειδών, τεχνικές προδιαγραφές, σχέδια και άλλα συναφή, από τα οποία να προκύπτει αναλυτικά πού τοποθετείται κάθε εξάρτημα, προσπέκτους των πωλούμενων ειδών κλπ, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να συσχετιστούν οι φερόμενες αγορές της με τα πωληθέντα είδη, που αναγράφονται στα προσκομισθέντα στοιχεία εκδόσεώς της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύουν αδιαμφισβήτητα την πραγματοποίηση των συναλλαγών, να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εσφαλμένης προσαύξησης του ΜΣΚΚ χωρίς να ληφθούν υπόψη τα δεδομένα της κοινής πείρας κατ' άρθρο 30 παρ.3 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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, ... 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... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. ...

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ...

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

έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξεσης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2011**, καθώς η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της «...», που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
2011	153.060,00	517.945,24	29,55%

Επειδή με δεδομένο ότι για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ορθώς η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 2 του Ν2238/1994 για τον προσδιορισμό του μέσου συντελεστή καθαρού κέρδους όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 16 - 20 της από .../2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου **1/1-31/12/2011**.

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 5 και 6 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. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 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 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α 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 με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2011** αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **30.612,00€**

	(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% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	36.734,40 €	15.306,00 €	12.067,25 €	27.373,25 €	27.373,25 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου **1/1-31/12/2011**, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά φόρου: **35.203,80€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73% = 39,42%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΤΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	42.244,75 €	17.601,90 €	13.877,34 €	31.479,24 €	31.479,24 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής και του με αρ. πρωτ. .../2018 συμπληρωματικού υπομνήματος της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **Α.Φ.Μ.:**.... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 15/12/2009

- Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	224.280,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2011

- Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	61.224,00 €

- Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	30.612,00 €	30.612,00 €
Πρόσθετος φόρος	36.734,40 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		15.306,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		12.067,25 €
Καταλογιζόμενο ποσό	67.346,40 €	57.985,25 €

- Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	35.203,80 €	35.203,80 €
Πρόσθετος φόρος	42.244,75 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		17.601,90 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		13.877,34 €
Καταλογιζόμενο ποσό	77.448,55 €	66.683,04 €

- Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	17.601,90 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2017

- Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.