



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-06-2018
Αριθμός Απόφασης: 1190

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας «...», με ΑΦΜ .., που έχει έδρα στην .. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των παρακάτω πράξεων α) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, β) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη

τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, γ) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί μη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, δ) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος, ε) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος, στ) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης ..., ζ) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, η) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του αρ 6 του ν. 2523/97 χρήσης, θ) της με αριθμ. ../2017 Οριστικής Πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του αρ 6 του ν. 2523/97 χρήσης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσας ανώνυμης εταιρίας «...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρία που συστήθηκε στις 5/6/1996 (ΦΕΚ Τεύχος Α.Ε.). Η διάρκεια της εταιρίας σύμφωνα με το αρ. 4 του καταστατικού της οριζόταν σε 20 χρόνια, ωστόσο προέβη σε διακοπή δραστηριότητας στις 12-06-2012 (ΦΕΚ Τεύχος Α.Ε.). Σκοπός της εταιρίας ήταν 1) η άσκηση εμπορίας, εισαγωγών, εξαγωγών, προωθήσεων διακινήσεως και διανομής πάσης φύσεως προϊόντων οποιασδήποτε προέλευσης 2) Η παροχή στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό υπηρεσιών (αντιπροσώπευση οίκων εσωτερικού, εξωτερικού, εκπόνηση οικονομοτεχνικών μελετών, οργάνωση σεμιναρίων, συνεδριών, σχεδίων μάρκετινγκ, κλπ) 3) Η βιοτεχνική και βιομηχανική παραγωγή και μεταποίηση καταναλωτικών προϊόντων διαρκείας και μη 4) Ανέγερση οικοδομών για λογαριασμό τρίτων ή για ίδιο λογαριασμό της εταιρίας προς εκμετάλλευση ή μεταπώληση στο εσωτερικό ή εξωτερικό 5) Ίδρυση και λειτουργία ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, εστιατορίων και τουριστικών εν γένει επιχειρήσεων 6) Η συνεργασία με εταιρική ή κοινοπρακτική μορφή με ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα για την άσκηση στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό οποιασδήποτε εμπορικής ή παραγωγικής δραστηριότητας και αυτής της παροχής υπηρεσιών περιλαμβανομένης. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, η εταιρία

ασχολήθηκε με την παροχή υπηρεσιών συμβούλων σε θέματα μάρκετινγκ και τηρούσε βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ όπως προβλέπει το αρ. 4§2 του ΚΒΣ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα: α) με αριθ. πρωτ. .../...-2016 (εισερχ. .../...-2016) Πληροφοριακό Δελτίο της ... Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.» με ΑΦΜ .. εξέδωσε πληθώρα εικονικών και σε πολλές περιπτώσεις πλαστών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 13.900,00€ προς την ανωτέρω ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τη χρήση, β) με αριθμ. πρωτ./...-2016 (εισερχ./...-2016) Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ....., καθώς και με το αρ. πρωτ./...2017 (εισερχ. .../...-2017 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η έκθεση ΚΒΣ της ... Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία, η επιχείρηση . – . Ο.Ε. με ΑΦΜ .. εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρία πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα έτη, συνολικής καθαρής αξίας 4.448,00€, 18.900,00€, 123.870,00€, 75.130,16€ αντίστοιχα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. ../2016 εντολή για τη διενέργεια εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις,

Περαιτέρω, στις ...-2017 αποστάλθηκε στην προσφεύγουσα Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών του ν. 4446/2016 με συστημένη επιστολή με αρ. πρωτ. ..., η οποία όμως επιστράφηκε στη Δ.Ο.Υ.

Τέλος η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τα οικ. έτη και, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008, αποδεχόμενη στις 30/12/2008 το υπ' αρ. .../.... Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με έξι χιλιάδες τετρακόσια σαράντα εννέα ευρώ και εξήντα λεπτά (6.449,60€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Έλαβε τρία (3) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.66§5 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.: .../..... Τ.Π.Υ., συνολικής αξίας 4.200,00€, .../..... Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.700,00€, ../..... Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 7.000,00€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.. του ..» με ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§9, 19 και 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Έλαβε δύο (2), κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.66§5 του ΚΦΔ, μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, καθαρής αξίας 4.448,00€ πλέον ΦΠΑ 845,12€, συνολικής αξίας 5.293,12€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ .., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§9, 19 και 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 24 §4

του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες επτακόσια ογδόντα ευρώ (3.780,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Έλαβε δύο (2), κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.66§5 του ΚΦΔ, μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.: .../..... Τ.Π.Υ., συνολικής αξίας 12.400,00€, Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 6.500,00€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§9, 19 και 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5, 9 και 24 §4 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό ../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδοτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με είκοσι τέσσερις χιλιάδες επτακόσια εβδομήντα τέσσερα ευρώ (24.774,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Έλαβε είκοσι δύο (22), κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.66§5 του ΚΦΔ, μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, καθαρής αξίας 123.870,00€, πλέον ΦΠΑ 23.535,30€, συνολικής αξίας 147.405,30€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9, 19 και 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ., σε συνδυασμό με το αρ. 66 του ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Με την αριθμό .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.330,43€, πρόσθετος φόρος 1596,52€, ήτοι σύνολο 2.926,95€.

Με την αριθμό .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.269,00€, πρόσθετος φόρος 1.522,80€, ήτοι σύνολο 2.791,80 €.

Με την αριθμό .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.417,12€, πρόσθετος φόρος 4.100,54€, ήτοι σύνολο 7.517,66 €.

Με την αριθμό .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδουτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.591,00€, πρόσθετος φόρος 4.309,20€, ήτοι σύνολο 7.900,20 €.

Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με χίλια επτακόσια οχτώ ευρώ και πενήντα έξι λεπτά (1.708,56€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση.:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας, 13.900,00€ πλέον Φ.Π.Α. €2.572,00, συνολικής αξίας €16.472,00, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ
- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση δύο μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η αξία, συνολικής καθαρής αξίας 4.448,00€, πλέον ΦΠΑ 845,12€, δηλαδή συνολικής αξίας 5.293,12€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ

Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με χίλια επτακόσια ενενήντα πέντε ευρώ και πενήντα λεπτά (1.795,50€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση.:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 18.900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.591,00€, συνολικής αξίας 22.491,00€ τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης και κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης έχει παραγραφεί.
2. Για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις έως και τη χρήση η επιχείρηση είχε ελεγχθεί με

τακτικό έλεγχο, ενώ για τις χρήσεις και είχε υπαχθεί σε περαίωση με τους 3697/2008 και 3888/2010. Κατά συνέπεια είναι απαράδεκτος ο επανέλεγχος ειδικά όταν τα φερόμενα ως επιβαρυντικά στοιχεία ήταν ήδη γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος του ν. 3888/2010 που αποδέχθηκε.

3. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και δεν μπορεί να καταλογιστεί παράβαση αν δεν αποδειχτεί ο δόλος του παραβάτη και η πρόθεσή του για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Συνεπώς δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός της παράβασης της έκδοσης ή της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων χωρίς επίκληση και απόδειξη από τα φέροντα το βάρος της απόδειξης ελεγκτικά όργανα του δόλου του ελεγχόμενου και της πρόθεσής του για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
4. Ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος και επίδειξη μακροχρόνιας φορολογικής συνέπειας.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Οι διατάξεις βάσει των οποίων επιβλήθηκαν τα πρόστιμα, οι φόροι και οι κυρώσεις στην εταιρία είναι ανίσχυρες, διότι αντίκεινται στα αρ. 4§5, 25§1, 28§1 του Συντάγματος και στα αρ. 6,8 έως 11 της ΕΣΔΑ.
6. Οι σχετικές δαπάνες είναι πραγματικές και αναγκαίες για την επιχείρηση και θα πρέπει να αναγνωριστούν στον καλόπιστο αντισυμβαλλόμενο.
7. Πάσχει από απόλυτη ακυρότητα η επιβολή του πρόσθετου ΦΠΑ και των ειδικών προστίμων, διότι δεν προσδιορίζεται επακριβώς η αξία που αναλογεί στο ΦΠΑ που υποτίθεται ότι εξέπεσε. Επιπλέον, δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει ο έλεγχος εάν και κατά πόσο ο ΦΠΑ που αναλογούσε στα τιμολόγια που αποδέχθηκε από το αποδόθηκε από αυτόν ώστε να μην υπάρχει θέμα εφαρμογής οποιασδήποτε κύρωσης σύμφωνα με το αρ. 8 παρ. 12 ν. 1882/1990 αφού σύμφωνα με αυτό, εάν αποδόθηκε από τον φερόμενο ως εκδότη εικονικών στοιχείων ο ανάλογος ΦΠΑ δεν επιβάλλεται καμία κύρωση.
8. Θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι φορολογικές κυρώσεις ανεξαρτήτως ποσού συνιστούν πάντοτε ποινικής φύσεως κυρώσεις και η αρχή της αναδρομικότητας έχει υπερνομοθετική ισχύ. Πιο συγκεκριμένα : 1) Οι διατάξεις στις οποίες θεμελιώθηκαν οι φερόμενες ως παραβάσεις και βασίστηκε η αντίδικος αρχή στον «εξωλογιστικό» προσδιορισμό των εισοδημάτων της εταιρίας καταργήθηκαν και δεν μπορεί να αποτελούν νόμιμη αιτιολογία ύπαρξης των καταλογιστικών πράξεων οι οποίες πρέπει να ακυρωθούν. 2) Επιπλέον πρέπει, αντί για τις διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3δ, 3ε και 5 του ν. 4337/2015, να εφαρμοστεί αναδρομικά η ευνοϊκότερη ρύθμιση που προβλέπεται στο αρ. 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 που καταργεί εξ ολοκλήρου τα πρόστιμα αυτά. 3) Επιπρόσθετα, στην υπό κρίση περίπτωση της επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι που υπερβαίνουν το ποσοστό του 120% σύμφωνα με το αρ. 2 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε, ενώ με το αρ. 26 του ν. 3943/2011 ορίστηκε ως ανώτατο όριο πρόσθετων φόρων το 120%. Συνεπώς εφαρμόζοντας την αρχή της ηπιότερης κύρωσης (ΣτΕ 4159, 4160/2009 επταμ.) πρέπει να επιβληθεί προσαύξηση με μέγιστο όριο το 120%. 4) Επιβεβλημένο είναι να τύχουν αναδρομικής εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 3888/2010

όπου αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση, με σαφή βούληση του νομοθέτη να αποκλείσει την επάνοδο της φορολογικής αρχής στις περαιωμένες υποθέσεις. Κατά συνέπεια δεν επιτρέπεται άνευ άλλου τινός στη φορολογική αρχή να προβεί σε νέο προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, αλλά απαιτείται να υφίστανται για την εν λόγω χρήση και συμπληρωματικά στοιχεία, για τα οποία όμως δεν μπορούν να γίνουν ελεγκτικές επαληθεύσεις, αφού η, με φορολογική διάταξη, άρση της υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων δεν επιτρέπει την προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

5) Με τον ν. 4174/2013 αξιώνεται και εξαρτάται η επιβολή κυρώσεων στον λήπτη εικονικών από τη διαπίστωση ότι έχει αποκρυβεί φορολογητέα ύλη. 6) Τέλος τυγχάνουν εφαρμογής στην περίπτωση αυτή οι ευνοϊκές διατάξεις του αρ, 49 του ν. 4509/2017.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 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»*.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 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..... 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...».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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 ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) του ν.[2859/2000](#), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από **πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρ. 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Κατ' εξαίρεση στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με 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».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη 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 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. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και

τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).**

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

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

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.

3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

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

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, έχουν υποβληθεί για τα οικ. έτη οι με αριθμ. .../..... και/..... αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα, καθώς και οι υπ' αριθμ. .../..... και .../....., εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις αντίστοιχα, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα υπ' αριθ. .../...-2016 και .../...2016 πληροφοριακά δελτία της Δ.Ο.Υ., καθώς και το με αρ. πρωτ. .../...-2017 έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η έκθεση ΚΒΣ της παραπάνω Δ.Ο.Υ. με το οποία περιήλθαν σε γνώση του

Προϊσταμένου της ... η λήψη από την προσφεύγουσα πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις ... με ΑΦΜ ... και ... με ΑΦΜ .. θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμα ΚΒΣ δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή, όσον αφορά τις χρήσεις και, τα ως άνω νέα στοιχεία περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3697/2008 και του τακτικού ελέγχου αντίστοιχα, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης αν μετά την έκδοση της αρχικής πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι .../2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και προστίμων ΚΒΣ, για τα οικ. έτη δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς, και αναφορικά με το οικ. έτος, ενδεκαετούς παραγραφής.

Επειδή ωστόσο, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., για τη χρήση έχει παραγραφεί κατά την .../2016, αφενός, διότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει αντίστοιχη με του εισοδήματος διάταξη περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει το τελευταίο έτος της παραγραφής και αφετέρου, δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της με αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης και της υπ' αριθμ. .../2017 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 χρήσης, καθότι, θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται δεκτός ως προς την ακύρωση των πράξεων Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της χρήσης ενώ απορρίπτεται ως προς την ακύρωση των πράξεων εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της εν λόγω χρήσης.

Ως προς τον τρίτο και τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που*

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

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

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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 «*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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή στην .../-2015 έκθεση ΚΒΣ της ...'Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση . . με ΑΦΜ ..., αναφέρεται ότι : *Η ελεγχόμενη δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης και προώθησης μεταποιημένων οπωροκηπευτικών σε πόλεις της Γερμανίας, προώθησης κομπόστας σε πόλεις της Αγγλίας, προώθησης πατάτας στη Ρωσία και Φινλανδία κτλ. ΕΠΕΙΔΗ:*

1. *Δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και σε διαφορετικές μέσες στην ίδια μέρα πόλεις. Επίσης δεν βρέθηκαν αποδείξεις ναύλων, διοδίων, καυσίμων εκτός Θεσσαλονίκης.*
2. *Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.*
3. *Όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών ή όσες υπάρχουν κρίθηκαν εικονικές)*
4. *Δεν προκύπτει από πουθενά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από έως και από έως και τη διακοπή των εργασιών στις*
5. *Στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων στο ΣΔΟΕ αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Τη διαχείριση είχε ο γιός και σύζυγος ..., ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και των άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών. Σημειώνουμε ότι η ελεγχόμενη και οι ανωτέρω επιχειρήσεις εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς κοινές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι λήπτες εικονικών στοιχείων.*

6. Τα περισσότερα τιμολόγια έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01/05/2002, λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του αρ. 18§2 του Π.Δ. 186/92 που όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00€ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά».
7. Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, στελέχη δύο μπλοκ ΔΑ από 1-100 με ΑΠΘ & διαπιστώθηκαν συναλλαγές της ελεγχόμενης με διάφορες επιχειρήσεις.
- Από τα παραπάνω δελτία προκύπτει ότι αποστέλλει στις παραπάνω επιχειρήσεις τεράστιο πλήθος διαφημιστικών εταιρικών εντύπων, τα οποία προϋποθέτουν τόσο την προμήθεια του υλικού, μόνιμη απασχόληση προσωπικού, όσο και αποθηκευτικού χώρου.
- Επίσης από τα ΔΑ προκύπτει ότι πουλάει διαφημιστικά είδη (αναπτήρες, στυλό, καπέλα, κτλ) τα οποία φέρεται να αγοράζει από τις επιχειρήσεις που από εκθέσεις του ΣΔΟΕ ουδέποτε παρουσίασαν οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα, ουδέποτε παρήγγειλαν ή πούλησαν προϊόντα.
8. Διακίνηση μεγάλου όγκου διαφημιστικών εντύπων που προκύπτει από τη μεγάλη αξία των εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και από την αναγραφόμενη ποσότητα σε ορισμένα από αυτά.
9. Για καμία από τις παραπάνω συναλλαγές που θεωρήθηκαν εικονικές από τον έλεγχο (μεγαλύτερες ή ίσες των 3.000,00€) δεν προσκομίστηκε η καταβολή του τέλους διαφήμισης, το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε, έτσι ώστε να αναγνωριστεί η δαπάνη των διαφημιστικών εντύπων
10. Υπάρχει νομιμοφάνεια δηλαδή η επιχείρηση εμφανίζει να έχει λάβει και να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία με διαφορά μικτού κέρδους 1-3%, με αποτέλεσμα να μην καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο.

Επιπλέον με τη συνταχθείσα έκθεση ΚΒΣ της ... Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι η εκδότρια επιχείρηση «... του ...» με ΑΦΜ ..., δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπηρεσίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε, διότι δεν διέθετε προσωπικό, κατάλληλη υποδομή και ειδικά για την επίμαχη χρήση, δεν πραγματοποίησε δαπάνες, συνεπώς και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της «. . του ...» με ΑΦΜ ..., προς την προσφεύγουσα είναι εικονικά για τον ίδιο λόγο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από ...2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, η αποδοχή λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, εικονικών στοιχείων, έγινε με σκοπό να εμφανίσει μεγαλύτερες δαπάνες και μικρότερα μικτά και καθαρά κέρδη, τα φορολογητέα κέρδη της κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους θα ήταν υπερδιπλάσια, εξέπεσε δε τον αναλογούντα ΦΠΑ των στοιχείων από τις φορολογικές εκροές με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση ΦΠΑ στο Ελληνικό Δημόσιο, κατά το ποσό του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια από τα ανωτέρω προκύπτει άμεση ωφέλεια για την εταιρία από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και κάθε αντίθετος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

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.

Επειδή, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣτΕ 2074/1982**).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος

διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντα στις διαχειριστικές περιόδους και επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.4337/2015 πρόστιμα για τα ως άνω έτη.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο πέμπτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση συνταγματικών αρχών στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 6 του ν. 2523/97 όπως ίσχυε (με την κωδικοποίηση του ν. 3220/2004): «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.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 79§1 του ν. 4472/2017: «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 στην προσφεύγουσα επιβλήθηκε το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις του ν. 4472/2017, που ισούται με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ο προσφεύγων, το οποίο επιβάλλεται στον λήπτη, ασχέτως αν έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων από τον εκδότη, πρέπει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επιπλέον, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται προφανώς εκ παραδρομής διότι σε καμία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται η λήψη φορολογικών στοιχείων από το ΓΣ ..., πόσο μάλλον το αν αποδόθηκε από αυτόν το ΦΠΑ που αναλογούσε στα τιμολόγια.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έβδομος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, με τον οποίο επικαλείται απόλυτη ακυρότητα των προστίμων ΦΠΑ στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό:

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 τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) ...

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:
αα) ..

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου 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 «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) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το

40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

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

δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ)

Επειδή, 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 προβλέψει 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).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση: **α)** στο οικ. έτος, έλαβε πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις «... του ...» με ΑΦΜ ... και «. – . Ο.Ε.» με ΑΦΜ .., καθαρής αξίας 18.348,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.417,12 €, συνολικής αξίας 16.472,00€ και **β)** στο οικ. έτος έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «. – . Ο.Ε.» με ΑΦΜ .., καθαρής αξίας 18.900,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.591,00 €, συνολικής αξίας 22.491,00€, τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο των περιπτώσεων β' & γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013, γ) στο οικ. έτος ζήτησε και έλαβε είκοσι δύο (22) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «. – . Ο.Ε.» με ΑΦΜ .., καθαρής αξίας 123.870,00€, πλέον Φ.Π.Α. 23.535,30€, συνολικής αξίας 147.405,30€.

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 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν.

4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' το άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ' το άρθρο 55 παρ. 2γ του ν. 4174/2013, κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 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 εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων η μερική εικονικότητα μπορεί να προσδιοριστεί, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% του μέρους της εικονικής αξίας της συναλλαγής και στην περ. γ' της ίδιας παραγράφου (όταν η μερική εικονικότητα δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς) στο 20% του μέρους της εικονικής αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο και στο ισόποσο της καθαρής αξίας της συναλλαγής αντίστοιχα. Επομένως οι κυρώσεις που προβλέπονται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' & γ' του ν. 4337/2015, είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερες εκείνων του άρθρου 5 παρ. 10 α ν. 2523/1997. Συγκρινόμενες όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 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 τις οποίες 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 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 η προσφεύγουσα προσβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό της διάταξης του αρ. 32 του ν. 2238/94 αλυσιστελώς και απαραδέκτως, διότι απλά δεν υφίσταται εν προκειμένω. Όπως αναφέρεται και στην από .../2017 έκθεση ελέγχου του φόρου εισοδήματος « Η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε, όπως αναφέρεται στον παρακάτω πίνακα, σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης είναι μικρής έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη

των βιβλίων, δεν επηρεάζουν σημαντικά το ύψος της φορολογητέας ύλης και δεν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων....Τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση κρίνονται **ΑΚΡΙΒΗ**.» (σελ. 13)

Επειδή, σε όλες τις πράξεις (1140-1143/2017) προσδιορισμού του φόρου (Εισοδήματος – ΦΠΑ) επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το νόμο (αρ. 2 του ν. 2523/1997) ποσοστό προσαυξήσεων, ήτοι 120% , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος, εφόσον δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες πράξεις, αναπόδεικτος, αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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 επεικότερη 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 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 του άρθρου 58 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.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α [Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας](#)

1...

1. 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 με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. .../17 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

Διαφορά φόρου: **1.330,43€**

	(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 ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.596,52 €	665,22€	524,46€	1.189,68€	1.189,68€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό .. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. .../17 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (χρήση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

Διαφορά φόρου: **1.269,00€**

	(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 Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.522,80 €	634,50€	500,24€	1.134,74€	1.134,74€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό .../17 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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 ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **3.591,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.309,20€	1.795,50	1.415,57€	3.211,07€	3.211,07€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. .../-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας «...», με **ΑΦΜ** .. ως ακολούθως:

α) την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων : **1)** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, **2)** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, **3)** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, αναφορικά και μόνο 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 ακύρωση των κάτωθι πράξεων : **1)** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, **2)** της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου, λόγω παραγραφής.

γ) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: **1)** της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου, **2)** της με αριθμό ../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου, **3)** της με αριθμό ../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου, **4)** της με αριθμό ../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6

του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...
.....

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

A. Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος (χρήση)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	1.330,43€	1.330,43€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	1.596,52€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	665,22€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	524,46€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.926,95€	2.520,11€

Οικονομικό έτος (χρήση)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	1.269,00€	1.269,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	1.522,80€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	634,50
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	500,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.791,80€	2.403,74€

B. ΦΠΑ

Με την αριθμ. .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου
.....: **0,00€**

Διαχειριστική περίοδος

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	3.591,00 €	3.591,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	4.309,20 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	1.795,50€

Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	1.415,57€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.900,20 €	6.802,07€

Πρόστιμα ΦΠΑ

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου: **0,00€**

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου: **1.795,50€**

Πρόστιμα ΚΒΣ

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. β,γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **6.449,60€**

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **3.780,00€**

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7§3 περ. γ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : **24.774,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.