

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

TMHMA A1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 29.5.18

Αριθμός απόφασης: 2792

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

[illegible]

- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2007,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορ. έτους 2017,
- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2007,

- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 29.12.17 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ, Εισοδήματος & Τελών Χαρτοσήμου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,,,

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 450.934,15 € (=1.127.335,38 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 208 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.127.335,38 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 214.193,72 €, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.781.254,15 € (=6.695.135,38 € X 40% + 258.000,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 307 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 6.695.135,38 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 1.272.075,72 €, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), και λόγω λήψης 5 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 258.000,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 49.020,00 €, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 1.524.431,56 € (= 906.300,00 € X 40% + 613.710,00 X 40% +

4.582.137,81 € X 20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 307 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 906.300,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 172.197,00 €, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), λόγω έκδοσης 3 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 613.710,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 57.799,90 € 42.085,00 € 16.720,00 €, προς την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), '.....' (ΑΦΜ) & '.....' (ΑΦΜ), και λόγω έκδοσης 15 μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.582.137,81 €, πλέον ΦΠΑ, προς τις επιχειρήσεις '.....', '.....', '.....', '.....', '.....', '.....', '.....', '.....', '.....', και '.....', κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ύψους 107.096,86 € (= 214.193,72 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ύψους 660.547,86 € (= 1.321.095,72 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ύψους 682.347,00 € (= 1.364.694,00 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στα αρ./17 &/17 αιτήματα/προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του ως άνω άρθρου.

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου για τις χρήσεις 2006, 2007 & 2008, και με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά τελών για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.12.17 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ, Εισοδήματος & Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, βάσει της με αρ./2016 εντολής ελέγχου για τα έτη 2010-2012, σύμφωνα με τις οποίες, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που προέκυψαν από την από 19.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση, από το αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1022547 ΕΞ 19.2.15 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου και την από 15.1.16 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας για την προσφεύγουσα με τα οποία αποδείχθηκε η εικονικότητα των

εκδοθέντων από την στοιχείων (σε συνδυασμό με τη με αρ. /14 έγγραφη καταγγελία που περιήλθε στην εν λόγω υπηρεσία με αναφορά σε συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση και) καθώς και την από 31.3.16 έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση '..... Σύμφωνα με την αρ. πρωτ. /2014 έγγραφη καταγγελία κατατέθηκε που περιήλθε στην ανωτέρω Υπηρεσία «..... Στην εταιρία με Α.Φ.Μ. και στην εταιρία με Α.Φ.Μ. οι εισαγωγές που έχουν καταχωρηθεί στα Βιβλία τους από την εταιρία «.....» είναι εικονικές και ουδέποτε έχουν πραγματοποιηθεί. Ο άνωθεν ξένος οίκος τυγχάνει να είναι εταιρία γνωστού του κ. και προέβη κατόπιν συνεννοήσεως τους να εκδοθούν οι αποφαινόμενες εισαγωγές. Είναι ο μοναδικός οίκος του εξωτερικού ο οποίος φαίνεται να έχει πληρωθεί με συναλλαγματικές ενώ όλοι οι άλλοι οίκοι έθεταν σαν όρο προκαταβολές με εμβάσματα και εξόφληση πάλι με εμβάσματα πριν την παραλαβή των μηχανημάτων. Φυσικά και οι συναλλαγματικές είναι εικονικές γιατί ήτανε λογιστικά ο μόνος τρόπος που μπορούσε να γίνει για την εικονική εξόφληση των τιμολογίων. Σκοπός του κ. ήτανε να μειώσει την φορολογία των εταιρειών όσο περισσότερο μπορούσε. Επίσης στις άνωθεν εταιρείες έχουν εκδοθεί τιμολόγια από την εταιρεία «.....» τα οποία είναι επίσης εικονικά. Όπως θα γνωρίζεται η εταιρεία αυτή ιδρύθηκε από τον κύριο και κατόπιν την πούλησε σε κάποιον Κύπριο που είναι η βιτρίνα του και σε άλλες Off-shore εταιρείες του κ. που διατηρεί στην Κύπρο. Ουσιαστικά την την χειριζότανε ο κύριος ο οποίος μέχρι και σήμερα έχει στην κατοχή του το μπλοκ τιμολογίων και εξέδιδε τιμολόγια για να μειώνει την φορολογία και το Φ.Π.Α. Μπορείτε να πάρετε όλα τα τιμολόγια που υποτίθεται ότι έχουν εκδοθεί από την και να διαπιστώσετε ότι ο γραφικός χαρακτήρας ταιριάζει με τον γραφικό χαρακτήρα που έχει αποτυπωθεί σε τιμολόγια πώλησης των εταιρειών του καθώς το άτομο το οποίο ζητάγε να κάνει την έκδοση εργαζόταν σε κάποια από την τεχνική του εταιρεία.....».

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου «... η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 13/07/2005 ως ετερόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» με αντικείμενο εργασιών Άλλες Εργασίες Κατασκευαστικών Εγκαταστάσεων, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας την οδό, Τ.Κ., χωρικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ & ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΑΣ. Στη συνέχεια δήλωσε επέκταση δραστηριοτήτων ως εξής: α. Στις 13/09/2007 έναρξη Υπηρεσίες Εγκατάστασης Άλλων Μηχανημάτων Γενικής Χρήσης Π.Δ.Κ.Α., β . Στις 13/07/2005 Γενικές Κατασκευαστικές Εργασίες για Κτίρια (Νέες Εργασίες, Προσθήκες, Μετατροπές & Ανακαινίσεις), γ. Στις 13/09/2007 έναρξη ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΣΥΣΚΕΥΩΝ & ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ & ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ. Για τις τρεις (3) αυτές λοιπές δραστηριότητες υπέβαλλε δήλωση διακοπής στις 1/12/2008 των παλαιών κωδικών και έγινε η αντιστοίχιση των ΚΑΔ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. 1100330/1954/ΔΜ/ΠΟΛ.1133/6-10-2008, όπως τροποποιήθηκε με την Α.Υ.Ο.Ο.1061748 /987/ΔΜΒ/ ΠΟΛ. 1086/22-06-2009. Για την παρακολούθηση των εργασιών της η ελεγχόμενη τηρεί Βιβλία Γ' κατηγορίας.

..... Από έλεγχο που πραγματοποίησε η Υπηρεσία μας με βάση την αριθ. /2015 εντολή Ελέγχου, συντάχθηκε η από 15/01/2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υπηρεσίας μας, η οποία

αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της προσβαλλόμενης Έκθεσης και καταλογίσθηκαν σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης οι παρακάτω παραβάσεις:

α. Κατά τη Χρήση 2008 η ελεγχόμενη εμφάνισε ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με την Βελγική επιχείρηση «.....» με αριθμό μητρώου Φ.Π.Α., για τις οποίες έλαβε δεκαέξι (16) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία (invoices), συνολικής αξίας 6.276.300,00 € τα οποία και καταχώρησε στα φορολογικά της Βιβλία. Στην ως άνω συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., περιγράφεται ο τρόπος εξόφλησης του Προμηθευτή Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι η εξόφληση των συναλλαγματικών έγινε “ταμειακά” . Σχετικά με την επάρκεια του λογαριασμού 38.00.000 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο Ταμείο δεν υπάρχει επαρκές υπόλοιπο για να εξοφληθεί το ποσό των συναλλαγματικών που απαιτείται και για να καλυφθεί φέρεται να κατατέθηκε στο Ταμείο ισόποσο με το αναγραφόμενο στις συναλλαγματικές «.....». Δηλαδή δημιουργήθηκε λογιστικά εικόνα ύπαρξης επαρκούς ταμείου (μετρητών) η οποία δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα – Μεθόδευση Ταμείου-.

Ο ως άνω έλεγχος κατέληξε στο παρακάτω Πόρισμα:

α. «Από τη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των προαναφερθέντων στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της υπηρεσίας μας και των ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την «.....» με αριθμό μητρώου Φ.Π.Α., είναι ανύπαρκτες στο σύνολο τους και επομένως τα δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία (invoices) που εκδόθηκαν για αυτές είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Συνοπτικά παραθέτουμε τους αληθείς και βάσιμους λόγους για τους οποίους οι συναλλαγές κρίνονται ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία εικονικά:

- Η φερόμενη ως εκδότρια των invoices, Βελγική εταιρεία (Α.Φ.Μ. Φ.Π.Α.) ενεργοποιήθηκε με έδρα στις Βρυξέλλες και αντικείμενο εργασιών “συμβουλές για χαρτοφυλάκιο και άλλες συμβουλές διαχείρισης και μάνατζμεντ”. Ουδέποτε άσκησε αντικείμενο που σχετίζεται με την “πώληση εξειδικευμένων μηχανημάτων” τα οποία η ελληνική εταιρεία φέρεται να έλαβε.
- Από τα στοιχεία που περιήλθαν στην Υπηρεσία μας κατόπιν αιτήματος Διοικητικής συνδρομής μέσω VIES, προκύπτει ότι, την 1-1-2007 η επιχείρηση υπάχθηκε στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων διότι ο τζίρος της είναι μικρότερος από 5.580 € σύμφωνα με τις διατάξεις του βελγικού νόμου για Φ.Π.Α. (κατ’ επιταγή της οδηγίας Φ.Π.Α. 2006/112) ενώ η ελληνική ελεγχόμενη προσκόμισε invoices έκδοσης της Βελγικής επιχείρησης, συνολικής αξίας 6.270.300,00 €.
- Τα έγγραφα μεταφοράς C.M.R.ς (Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τις Χερσαίες Μεταφορές – CMR -, η οποία ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τις πιθανές ευθύνες του μεταφορέα) κρίνονται από τον έλεγχο ελλιπή ή ανύπαρκτα με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από το άλλο κράτος μέλος στην Ελλάδα.
- Η μεταφορική εταιρεία “..... με την οποία μεταφέρθηκαν εμπορεύματα συνολικής αξίας 470.000,00 €, την 18-8-2008, δεν είναι σε κανονική λειτουργία λόγω πτώχευσης.

- Ενισχυτικό των ισχυρισμών του ελέγχου περί αδυναμίας της ελεγχόμενης να αποδείξει την μεταφορά αποτελεί το γεγονός ότι αν και ζητήθηκαν, δεν προσκομίστηκαν άλλα δικαιολογητικά – αποδεικτικά επίσημα έγγραφα - πιστοποιητικά (ασφαλιστήρια συμβόλαια, εγγυήσεις, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά), από τα οποία να αποδεικνύεται η νομιμότητα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ώστε να είναι σε θέση η ελεγχόμενη να υποστηρίξει την πραγματοποίηση αυτών και να ενισχύεται η ένδειξη ή απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών και παράδοσή τους στην Ελλάδα ειδικά στην περίπτωση που η μεταφορική εταιρεία είναι αλλοδαπή.
- Δεν διαπιστώθηκε υπόλοιπο του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών επομένως δεν υπήρχαν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή.
- Οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς – συμψηφισμών που οδήγησαν στη χρέωση (αύξηση) του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ» δεν ανταποκρίνονται στα οριζόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Διαπιστώθηκε ότι το ποσό με το οποίο τα εμπορεύματα φέρονται να εξοφλήθηκαν προκύπτει από διάφορους λογιστικούς συμψηφισμούς που οδήγησαν σε χρέωση (αύξηση) του «ΤΑΜΕΙΟΥ» και όχι με πραγματικά μετρητά.
- Δεν επαληθεύεται η ύπαρξη του εκπροσώπου της βελγικής εταιρείας ο οποίος φέρεται να έλαβε σε μετρητά το ποσό των 6.276.300,00 €, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο πιστοποιητικό ή στοιχείο ή νομιμοποιητικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει την ύπαρξή του.
- Από τα στοιχεία που συγκεντρώσαμε έως σήμερα από τις αρμόδιες περιφέρειες δεν επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου περί διάθεσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βελγική «.....» σε επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν δημόσιες ενισχύσεις κατόπιν πιστοποιήσεων.

Αντιθέτως (βάσει των απαντήσεων των περιφερειών) ο μηχανολογικός εξοπλισμός που «πιστοποιήθηκε» από τα Π.Ο.Ε. προέρχεται από πλήθος προμηθευτών(κυρίως ελληνικών εταιρειών και κάποιων αλλοδαπών) και σε καμία περίπτωση από την βελγική «.....». Τα ως άνω στοιχεία: (Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής – C.M.Rs) βρίσκονται στην Υπηρεσία μας προκειμένου να διενεργηθεί σε αυτά περαιτέρω έλεγχος που σχετίζεται με «υπερτιμολογήσεις» – εικονικότητα συναλλαγών ως προς μέρος αυτής....

Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (περί Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 12§1, του ίδιου Π.Δ., που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 κ' 19 του Ν. 2523/97, όπως ισχύει σήμερα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.»

β. Η ελεγχόμενη κατά τη χρήση 2008, δεν εξέδωσε ένα (1) τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Πώλησης - Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής αξίας 44.800,00 €, για χρήματα που εισέπραξε, για την παροχή υπηρεσιών μελέτης αξίας 10.000,00 € και εργασία και υλικά εγκατάστασης έργου κατασκευής αποθήκης αξίας 34.800,00 €, από την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων

των άρθρων 12§1, και 2§1 του Π. Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύει σήμερα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίσθηκαν στην ελεγχόμενη με την αριθ./2016 Οριστική Πράξη επιβολής Προστίμου και βεβαιώθηκαν από την Υπηρεσία μας. Η ελεγχόμενη επί του ως άνω καταλογισμού, προσέφυγε στην Δ/ση Επίλυσης Διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών σύμφωνα με την αριθ. Πρωτ./2016 Ενδικοφανή Προσφυγή της. Με την αρ./16 απόφαση της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας με το αρ. πρωτ./2016 διαβιβαστικό, αποφασίσθηκε η απόρριψη της προαναφερόμενης ενδικοφανούς Προσφυγής και η επικύρωση της αριθ./2016 Οριστικής Πράξης επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Χρήσεως 2008, του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

.....

Η ελεγχόμενη επιχείρηση σύμφωνα με τα καταγγελλόμενα, είχε συναλλαγές και με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών. Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: η ελεγχόμενη συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες στην Δ.Ο.Υ. Κ' Αθηνών Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών, τιμολόγια που έλαβε από τον Προμηθευτή της, «.....». Συγκεκριμένα δήλωσε: το 2006 διακόσια οκτώ (208) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.127.335,38, το 2007 τριακόσια επτά (307) τιμολόγια καθαρής αξίας 6.695.135,38€ & το 2008 τρία (3) τιμολόγια καθαρής αξίας 906.300,00€ πλέον Φ.Π.Α. Τα Τιμολόγια αυτά η ελεγχόμενη καταχώρησε στα Λογιστικά της Βιβλία, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα από την ελεγχόμενη στοιχεία, κατόπιν των αριθ./2014 & αριθ./2015 Προσκλήσεων της Υπηρεσίας μας, στη διάρκεια του προηγούμενου ελέγχου.

Από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση «.....» για τη χρήση 2006, με την η αριθ./2017 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της προαναφερόμενης καταγγελίας.

.....

Στη διάρκεια του ελέγχου πλην των άλλων ενεργειών μας, διενεργήσαμε αυτοψία στην οδό - διεύθυνση η οποία εμφανίζεται ως έδρα της ελεγχόμενης, πλην όμως δεν βρέθηκε να λειτουργεί η επιχείρηση. Από πληροφορίες περιοίκων προέκυψε ότι κανείς δεν γνώριζε για την ύπαρξη επιχείρησης με την επωνυμία «.....».

Από τον έλεγχο μεταξύ άλλων διαπιστώθηκε, ότι αρχικά Μέλη της εταιρίας ήταν τα ίδια Πρόσωπα με τα Μέλη της, ήτοι οι: με Α.Φ.Μ., ο με Α.Φ.Μ., και ο με Α.Φ.Μ. και Διαχειριστής ο από 05.12.2005 μέχρι τις 24/4/2007. Στη συνέχεια μεταβιβάσθηκαν τα μερίδια στην εταιρία & στις 6/11/2007 και 24/4/2007 αντίστοιχα. Συνεπώς η ήταν έως το 2007 συμφερόντων του και συνεχίζει να είναι, σύμφωνα με τα καταγγελλόμενα «...Επίσης στις άνωθεν εταιρείες έχουν εκδοθεί τιμολόγια από την εταιρεία «.....» τα οποία είναι επίσης εικονικά.η εταιρεία αυτή ιδρύθηκε από τον κύριο και κατόπιν την πούλησε σε κάποιον Κύπριο

που είναι η βιτρίνα του και σε άλλες Off-shore εταιρείες του κ. που διατηρεί στην Κύπρο...».

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά διαλαμβάνονται στην προσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή έκθεση ελέγχου, κρίθηκε ότι και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση και έλαβε η προσφεύγουσα, και τα οποία συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου «....Συγκεντρωτικά οι λόγοι της εικονικότητας:

- Η ελεγχόμενη και η εκδότρια των τιμολογίων επιχειρήσεις, είναι ιδίων συμφερόντων
- Οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις έχουν συναφές αντικείμενο εργασιών
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης, δεν επιβεβαιώνεται η εξόφληση των τιμολογίων.
- Οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των στοιχείων εκείνων, που θα αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών στις Χρήσεις 2007-2008.
- Η εκδότρια επιχείρηση, κατά τις Χρήσεις 2005-2006-2007-2008, δηλώθηκε ως Προμηθευτής μόνον από τρεις επιχειρήσεις συμφερόντων, σύμφωνα με τις διασταυρωτικές καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών που υποβλήθηκαν από Τρίτους. Συνεπώς φαίνεται ότι η συστάθηκε από τους (πατέρας) και τους υιούς &, με σκοπό να εκδίδει τιμολόγια μόνο προς τρεις επιχειρήσεις επίσης συμφερόντων των ιδίων.
- Η εκδότρια επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο ελάχιστους φόρους σε σχέση με τους τζίρους της, όπως προκύπτει από την εικόνα του συστήματος ελεγχis Υπηρεσίας μας. Συγκεκριμένα στη Χρήση 2006 δεν απέδωσε Φ.Π.Α. και εμφάνισε Πιστωτικό Υπόλοιπο 6.338,00€, και με ακαθάριστα έσοδα 4.175.186,71€ δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 11.168,83€, ενώ στη Χρήση 2007 με ακαθάριστα έσοδα 25.436.119,94€ δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 106.533,34€, ως προς δε το Φ.Π.Α. με φορολογητέες εκροές 26.328.622,04€ κατέβαλλε φόρο 73.881,98€.
- Η λήπτρια των τιμολογίων και ελεγχόμενη επιχείρηση, μείωσε την φορολογητέα ύλη κατά το ποσό της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων.

Με όλα όσα αναλυτικά περιγράψαμε, και κατ' ακολουθία των ανωτέρω, επιβεβαιώνεται το περιεχόμενο της καταγγελίας, βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος και στην «.....».

Περαιτέρω, αναφέρεται ότι «....Στην επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος από την Υπηρεσία μας, και διαπιστώθηκε ότι στη Χρήση 2006 υπέβαλλε Συγκεντρωτική κατάσταση Πελατών Προμηθευτών με την οποία δήλωσε αγορές από την επιχείρηση «.....» με 21 στοιχεία καθαρής αξίας 197.786,06€, οι οποίες είναι και οι μοναδικές αγορές. Οι αγορές αυτές του 2006, έχουν κριθεί ως εικονικές από την Υπηρεσία μας, και έχουν καταλογισθεί σε βάρος της, παραβάσεις για λήψη εικονικών στοιχείων ύψους 197.786,06€, όπως προκύπτει από την από τη σχετική από 31-03-2016 Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας μας.

Συνεπώς είναι αδύνατο να πώλησε εμπορεύματα στην ελεγχόμενη, αφού ουδέποτε είχε αντίστοιχες αγορές.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις και κατ' ακολουθία της από 31-03-2016 Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος έκρινε ότι τα πέντε (5) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση «.....», στη Χρήση 2007 συνολικής καθαρής αξίας 258.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19% = 49.020,00€ Σύνολο = 307.020,00€ είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Σημείωση: Επειδή από την Υπηρεσία μας ελέγχονται ταυτόχρονα όλες οι επιχειρήσεις
συμφερόντων <<.....>> ήτοι:

- εκ των οποίων οι τρεις πρώτες είχαν συναλλαγές με την προμηθεύτρια εταιρία «.....» και με την εταιρία, στοιχεία που τεκμηριώνουν την εικονικότητα των συναλλαγών, χρησιμοποιήθηκαν από την Υπηρεσία για όλες τις υπό έλεγχο επιχειρήσεις.»

Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν έχει περαιώσει και δεν έχει ελεγχθεί για τις υπό κρίση χρήσεις.

Η προσφεύγουσα με την αρ./17 πρόσκληση κλήθηκε να προσκομίσει μεταξύ άλλων τα βιβλία και στοιχεία τα σχετικά με τις συναλλαγές της με την Όμως, εκτός από το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή χρήσης 2007, δεν προσκόμισε κανένα βιβλίο ή στοιχείο για τη χρήση 2006 ούτε αντίγραφα τιμολογίων / στοιχείων διακίνησης για καμία από τις ελεγχθείσες χρήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, και το είδος και το ύψος των ανωτέρω παραβάσεων σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 6.198.673,67 €, 9.209.610,61 € & 14.046.205,52 €, για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, ήταν ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, και τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την έκθεση τελών χαρτοσήμου, «...Όπως προαναφέρθηκε από τις λογιστικές καταχωρήσεις προκύπτει ότι, η προμηθεύτρια «.....» φέρεται να εξοφλήθηκε λογιστικά με «γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ», με χρέωση του λογαριασμού 51.00 'γραμμάτια πληρωτέα' και πίστωση (μείωση) του λογαριασμού 38.00.000 'ταμείο', δηλαδή η εξόφληση των συναλλαγματικών έγινε "ταμειακά", χωρίς να υπάρχει επάρκεια του λογαριασμού 38.00. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προκειμένου να καλυφθεί το ποσό που απαιτείται για την εξόφληση των συναλλαγματικών, φέρεται να κατατέθηκε στο Ταμείο ισόποσο με το αναγραφόμενο στις συναλλαγματικές, «.....».

Στον έλεγχο δεν προσκομίσθηκαν συμβάσεις δανεισμού μεταξύ της εταιρείας και τού μέλους με τις αντίστοιχες καταβολές τελών χαρτοσήμου, αλλά ούτε και αναλυτικό καθολικό δοσοληπτικού λογαριασμού 33.07.001, η λειτουργία του οποίου σύμφωνα με την ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ., αποτυπώνει τις υποχρεώσεις της εταιρείας προς τους εταίρους. Σε κάθε περίπτωση όμως, από την κίνηση του προαναφερόμενου λογαριασμού Ταμείο 38.00, είναι σαφέστατο ότι υπήρξε σε τακτά διαστήματα, δανεισμός της εταιρείας από το μέλος της

Με βάση τα στοιχεία που έχει ο έλεγχος στη διάθεσή του –Λογαριασμός Ταμείο, Ισοζύγιο Λογιστικής, σε πίνακες στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου απεικονίστηκαν για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 οι καταθέσεις μετρητών «.....» στο Ταμείο της εταιρίας, για να προσδιοριστεί το ποσό στο οποίο θα καταλογισθεί (ανά χρήση) το τέλος χαρτοσήμου δανείου – διευκόλυνσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1^α του αρθ. 15 του Κ.Τ.Χ.»

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

1. Παραγραφή. Η ατομική επιχείρηση του διαχειριστή και μέλους της προσφεύγουσας έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις υπό κρίση χρήσεις.
2. Δεν είναι εικονικές οι συναλλαγές.
3. Πλημμέλειες στο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και συγκεκριμένα στη διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Πλημμέλειες στην αιτία και τον καταλογισμό των οριστικών πράξεων ως προς τις προσωρινές.

4. Αναιτιολόγητη η κρίση περί ανακριβών βιβλίων και αναιτιολόγητος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
5. Είναι αυθαίρετο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η εικόνα ύπαρξης επαρκούς ταμείου στον #38 δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Είναι πραγματική η κάλυψη των άμεσων ταμειακών αναγκών της εταιρείας από τον εταίρο. Η συναλλαγές δεν είναι εικονικές, είναι πραγματικές και σύννομες, και ως εκ τούτου η μόνη υποχρέωση που είχε η εταιρεία εν προκειμένω αφορά το τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

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 σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ): «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, 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. στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν

σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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 το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 'Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο', όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρονικές περιόδους: «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. ...»

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

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος,

οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

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

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

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

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν

αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) 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 άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

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

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

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

Επειδή κατά το άρθρο 249 Α.Κ. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι εικοσαετής (ΣΤΕ 2579/1998 , ΣΤΕ1561/2003).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Τ.Χ.: «Εις το κατά την παρ. 1 του προηγούμενου άρθρ. 14 τέλος υπόκεινται:1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου συναπτόμενη, είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν αποδείξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

.....

5γ. Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται». «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιριών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφ' όσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχ. 25.000. Πιστωτικό υπόλοιπο του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινος μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ... β) ... γ) δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).... β).... γ) ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων .. δ` .. της παραγράφου 1, σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

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

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια

αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

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

τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της 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 κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

Επειδή στις από 29.12.17 ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ, Εισοδήματος & Τελών Χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή,

πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις, ορθώς τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, το είδος και το ύψος των ανωτέρω παραβάσεων σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 6.198.673,67 €, 9.209.610,61 € & 14.046.205,52 €, για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, κατέστη ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, και τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008 υποβλήθηκαν εμπροθέσμως. Επιπροσθέτως, οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ, εκδόθηκαν στις 29.12.17, κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν από την από 19.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση, από το αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1022547 ΕΞ 19.2.15 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου και την από 15.1.16 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας για την προσφεύγουσα με τα οποία αποδείχθηκε η εικονικότητα των εκδοθέντων από την στοιχείων καθώς και την από 31.3.16 έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση '.....'. Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της τα εν λόγω στοιχεία κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετία, καθώς δεν προκύπτει ότι είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, ούτε ότι η φορολογική αρχή όφειλε να είχε λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, για τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, και συνεπώς ισχύει η δεκαετής παραγραφή, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση χρήσεις έχουν παραγραφεί είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή κατά το άρθρο 249 Α.Κ. η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι εικοσαετής (ΣΤΕ 2579/1998 , ΣΤΕ1561/2003).

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και δεν προκύπτει υποβολή τους κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής. Σύμφωνα με την από 29.12.17 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 η προσφεύγουσα δεν έχει ελεγχθεί και δεν έχει περαιώσει με κανένα

νόμο. Συνεπώς, δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000, και οι υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007, 2008, για τις οποίες οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν στις 29.12.17, έχουν παραγραφεί, και οι σχετικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, τα σημειώματα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα, με τεθείσα προθεσμία είκοσι ημερών για την υποβολή των απόψεών της. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε το αρ. 72649/29.12.16 υπόμνημα.

Επειδή, κατόπιν επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προκύπτει ότι με την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ για τις υπό κρίση χρήσεις, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα πράξεις των ανωτέρω φορολογιών και για τη χρήση 2009. Όμως, κατόπιν της έκδοσης της ΠΟΛ. 1194/2017, η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. δεν προέβη με τις οριστικές πράξεις σε καταλογισμό για τη χρήση 2009 (εκτός από τα τέλη χαρτοσήμου) λόγω του χρόνου γνωστοποίησης των συμπληρωματικών στοιχείων. Με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη πλημμέλειες στην αιτία και τον καταλογισμό των οριστικών πράξεων ως προς τις προσωρινές, όμως, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η εν λόγω διαφοροποίηση έλαβε χώρα προς εφαρμογή της ανωτέρω ΠΟΛ, και δεν ήταν σε καμία περίπτωση επιβλαβής για τη προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει, πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω, δε γίνεται επίκληση βλάβης, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των πράξεων της φορολογικής αρχής, και συνεπώς καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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

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

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

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

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

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

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

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

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

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	317.253,94 €	132.189,14 €	102.287,96 €	234.477,10 €	234.477,10 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	669.456,76 €	1.871.176,22 €	1.871.176,22 €	1.201.719,46 €
Φόρος Χρεωστικό	42.699,76 €	307.078,04 €	307.078,04 €	264.378,28 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		317.253,94 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			132.189,14 €	132.189,14 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			102.287,96 €	102.287,96 €
Σύνολο για Καταβολή	42.699,76 €	624.331,98 €	541.555,14 €	498.855,38 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.610.945,08 €	671.227,12 €	519.395,54 €	1.190.622,66 €	1.190.622,66 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	401.559,41 €	6.907.207,96 €	6.907.207,96 €	6.505.648,55 €
Φόρος Χρεωστικό	80.311,88 €	1.381.441,59 €	1.381.441,59 €	1.301.129,71 €
Μείον Πρκτ Φορ.	121.636,40 €	121.636,40 €	121.636,40 €	0,00 €
Συν ποσό επιστροφής που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο		41.324,52 €	41.324,52 €	41.324,52 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.610.945,08 €		0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58			671.227,12 €	671.227,12 €

ν.4174/13				
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			519.395,54 €	519.395,54 €
Σύνολο για Καταβολή		2.912.074,79 €	2.491.752,37 €	2.533.076,89 €
Σύνολο για επιστροφή	41.324,52 €			

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

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.734.576,00 €	722.740,00 €	559.256,21 €	1.281.996,21 €	1.281.996,21 €

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα	1.204.080,02 €	8.431.480,02 €	8.431.480,02 €	7.227.400,00 €
Φόρος Χρεωστικό	33.150,33 €	1.686.296,00 €	1.686.296,00 €	1.653.145,67 €
Μείον Πρкт Φορ.		207.665,67 €	207.665,67 €	207.665,67 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.734.576,00 €		0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			722.740,00 €	722.740,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			559.256,21 €	559.256,21 €
Σύνολο για Καταβολή	33.150,33 €	3.213.206,33 €	3.175.957,88 €	3.142.807,55 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς τελών χαρτοσήμου χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	110.635,27 €	46.098,03 €	35.670,66 €	81.768,69 €	81.768,69 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία υποκείμενη σε τελ.χαρτ.		7.683.005,15 €	7.683.005,15 €	7.683.005,15 €
Χαρτόσημο		76.830,05 €	76.830,05 €	76.830,05 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου		15.366,01 €	15.366,01 €	15.366,01 €

Πρόσθετα τέλη +ΟΓΑ ανακριβ.		110.635,27 €		0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			46.098,03 €	46.098,03 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			35.670,66 €	35.670,66 €
Σύνολο για Καταβολή		202.831,34 €	173.964,75 €	173.964,75 €

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

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	49.723,20 €	20.718,00 €	16.031,59 €	36.749,59 €	36.749,59 €

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία υποκείμενη σε τελ.χαρτ.		3.453.000,00 €	3.453.000,00 €	3.453.000,00 €
Χαρτόσημο		34.530,00 €	34.530,00 €	34.530,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου		6.906,00 €	6.906,00 €	6.906,00 €
Πρόσθετα τέλη +ΟΓΑ ανακριβ.		49.723,20 €		0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			20.718,00 €	20.718,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			16.031,59 €	16.031,59 €
Σύνολο για Καταβολή		91.159,20 €	78.185,59 €	78.185,59 €

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

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	40.655,52 €	16.939,80 €	13.108,02 €	30.047,82 €	30.047,82 €

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία υποκείμενη σε τελ.χαρτ.		2.823.300,00 €	2.823.300,00 €	2.823.300,00 €
Χαρτόσημο		28.233,00 €	28.233,00 €	28.233,00 €
ΟΓΑ χαρτοσήμου		5.646,60 €	5.646,60 €	5.646,60 €

Πρόσθετα τέλη +ΟΓΑ ανακριβ.		40.655,52 €		0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			16.939,80 €	16.939,80 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			13.108,02 €	13.108,02 €
Σύνολο για Καταβολή		74.535,12 €	63.927,42 €	63.927,42 €

Αποφασίζουμε

Ως προς τις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία , ΑΦΜ

Α. Την αποδοχή των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,, & ενδικοφανών προσφυγών, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ.

Β. Την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου, & ενδικοφανών προσφυγών, και

Γ. Την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου, & ενδικοφανών προσφυγών, και την τροποποίηση των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 450.934,15 € (=1.127.335,38 € X 40%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 2.781.254,15 € (=6.695.135,38 € X 40% + 258.000,00 € X 40%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 1.524.431,56 € (= 906.300,00 € X 40% + 613.710,00 X 40% + 4.582.137,81 € X 20%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 0,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2007

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 0,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008
Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015
και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 0,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ χρήσης 2017
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013 500,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος χρήσης 2006

Διαφορά φόρου	264.378,28 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	132.189,14 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	102.287,96 €
Σύνολο για Καταβολή	498.855,38 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος χρήσης 2007

Διαφορά φόρου	1.301.129,71 €
Συν ποσό επιστροφής που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο	41.324,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	671.227,12 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	519.395,54 €
Σύνολο για Καταβολή	2.533.076,89 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος χρήσης 2008

Διαφορά φόρου	1.653.145,67 €
Μείον Πρκτ Φορ.	207.665,67 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	722.740,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	559.256,21 €
Σύνολο για Καταβολή	3.142.807,55 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
χρήσης 2006

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

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης
2007

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

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008

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

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 2007

Διαφορά τελών	76.830,05 €
Διαφορά ΟΓΑ τελών	15.366,01 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	46.098,03 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	35.670,66 €
Σύνολο για Καταβολή	173.964,75 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 2008

Διαφορά τελών	34.530,00 €
Διαφορά ΟΓΑ τελών	6.906,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	20.718,00 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	16.031,59 €
Σύνολο για Καταβολή	78.185,59 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου χρήσης 2009

Διαφορά τελών	28.233,00 €
Διαφορά ΟΓΑ τελών	5.646,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	16.939,80 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	13.108,02 €
Σύνολο για Καταβολή	63.927,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.