



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 1/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1144

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **Α.Φ.Μ.:**... κατά: **α)** της αριθ. ... **/2017** (ΤΑΧΙΣ α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2005, **β)** της αριθ. ... **/2017** (ΤΑΧΙΣ α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2006, **γ)** της αριθ. ... **/2017** (α/α .../17) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2005, **δ)** της αριθ. ... **/2017** (α/α .../17) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **ε)** της αριθ. ... **/2017** (α/α .../18) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2005, **στ)** της αριθ. ... **/2017** (α/α .../18) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, **ζ)** της αριθ. ... **/2017** (α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6

N.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2005 και η) της αριθ. ... /2017 (α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 N.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

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

- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (ΤΑΧΙΣ α/α .../18) **πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη χρήση 2005** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **40.664,48€**, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 101.661,20€ εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **ΑΦΜ:** ... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $101.661,20€ \times 40\% = 40.664,48€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... 2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (ΤΑΧΙΣ α/α .../18) **πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη χρήση 2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **42.473,99€**, λόγω λήψης δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 106.184,98€ εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **ΑΦΜ:** ... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι $106.184,98€ \times 40\% = 42.473,99€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ....2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../17) **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2005**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 97.293.85€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 116.778,42€ δη σύνολο φόρου **214.072,27€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ....2018.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../17) **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 81.724,75€ και

πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 98.069,70€ δη σύνολο φόρου **179.794,45€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2018**.

- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2005** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 19.315,63€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 23.178,76€, δη σύνολο φόρου **42.494,39€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 20.175,15€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 24.210,18€, δη σύνολο φόρου **44.385,33€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) **πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2005** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **9.657,81€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 101.661,20€ πλέον ΦΠΑ 19.315,63€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε, $19.315,63€ \times 50\% = 9.657,81€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) **πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **10.087,57€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 106.184,98€ πλέον ΦΠΑ 20.175,15€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε, $20.175,15€ \times 50\% = 10.087,57€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από ... /2017 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της **Δ.Ο.Υ. ...** σε εκτέλεση της με αρ. ... /2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... /2016 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ... (που στάλθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων με αρ. πρωτ. εξ.:.../2016) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη «... » με ΑΦΜ:.... διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από ... /2017 και με αριθμ.... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ... συνημμένη στο με αρ. πρωτ. .../2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ..

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους έχει παραγραφεί λόγω της ΣΤΕ 1738/2017. Απαράδεκτος ο «επανέλεγχος» ανυπαρξία νέων στοιχείων.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς με το άρθρο 7 παρ. 8 και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.
4. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς για να χρησιμοποιηθεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής και η ανακρίβεια να οφείλεται σε αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος καθώς η μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις.
5. Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικών διαφορών καθώς αφορούν πραγματικές συναλλαγές και οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και προστίμων ΦΠΑ, στερούνται νόμιμης βάσης επειδή στηρίζονται στις διαπιστώσεις της εκθέσεως ελέγχου σχετικά με το εισόδημα.
6. Καλοπιστία της προσφεύγουσας ως λήπτριας.
7. Εφαρμογή ευνοϊκότερων ρυθμίσεων βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής και ανυπαρξίας νέων στοιχείων

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

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ**, 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 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, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε 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 ερείσματος της.

Επειδή, στο **άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 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, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. **265/2017** Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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. ».

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, σύμφωνα με 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 2 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 (ΣΤΕ 2932/2017).

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, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 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 φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη 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, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προσφεύγουσα έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος για το οικονομικό έτος **2006** – διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2005** . Περαιτέρω η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/2008 του οικονομικού έτους **2007** – διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2006** αποδεχόμενη το με αριθ. .../2018 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. ... /2016 πληροφοριακό δελτίο της **Δ.Ο.Υ.** ... εστάλη στη Διεύθυνση Ελέγχων για να το διαβιβάσει με τη σειρά της σε όλες τις Δ.Ο.Υ. της επικράτειας ενώ παράλληλα αποτέλεσε εσωτερικό έγγραφο της ίδιας για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους λήπτες φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «... » αρμοδιότητάς της. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** ... αναφέρει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** για τις χρήσεις 2003 – 2011 διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αντισυμβαλλόμενους σε όλη την ελληνική επικράτεια.

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

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ. ... πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** ... στις ... /2016, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής και υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου κατόπιν τακτικού ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2005** και περαίωσης βάσει του Ν.3697/08 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ δεκαετή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κατά το χρόνο έκδοσης στις .../2017 των προσβαλλόμενων πράξεων
α) το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 – οικ. έτος 2006** και εφόσον το συμπληρωματικό στοιχείο

περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... εντός του τελευταίου έτους της δεκαετούς παραγραφής (... /2016), παρατείνοντας αυτή κατά ένα έτος δη έως τις **31/12/2017** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 4β του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 δεν είχε παραγραφεί, ενώ για το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2005** σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 παρήλθε στις **31/12/2016**, είχε παραγραφεί, **β)** Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 παρήλθε στις **31/12/2017**, δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2005 παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τις υπόλοιπες προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον δεύτερο, πέμπτο και έκτο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, έλλειψης νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και προστίμων ΦΠΑ και καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως λήπτριας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει*

τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

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

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

εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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

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

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «... » δήλωσε στους ελεγκτές του **ΣΔΟΕ ΠΔ.** ...

ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν, τα ποσά που του όφειλε το Δημόσιο ανεγράφησαν στη χρήση 2003 ως δαπάνες, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων ανείσπρακτων εσόδων,

- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «... », προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ...** (Αρ. πρωτ. ...**2016**) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

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

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

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

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής η **Δ.Ο.Υ. ...** με το με αριθ. πρωτ. .../**2018****ΕΜΠ.** (αρ. πρωτ. εισερ..../**2018**) έγγραφό της αποφαινεται ότι δεν προέκυψε καμία τροποποίηση στα αποτελέσματα του ελέγχου της. Επιπρόσθετα επισημαίνει ότι στην από ... /**2017** και με αρ.... /**2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της **Δ.Ο.Υ. ...** και συγκεκριμένα στις σελίδες 119-126 αναφέρεται σχετικό πληροφοριακό δελτίο – έκθεση ΣΔΟΕ ... και ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποίησε για την προσφεύγουσα, από όπου προκύπτει ότι όσα στοιχεία προσκομίσθηκαν στην Δ.Ε.Δ. με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ήταν σε γνώση του ελέγχου που έκρινε τα στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «... » ως εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000** (Κύρωση Κώδικα Φ.Π.Α.) «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο*

επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε τον Φ.Π.Α. των εισροών των εικονικών ήτοι μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 1 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε την αξία των εν λόγω παραστατικών και του αναλογούντος ΦΠΑ και τις αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές και τον ΦΠΑ εισροών της αντίστοιχα.

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

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 (ως ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 πριν αντικατασταθούν με τον Ν.3522/2006) ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ.... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 (ως αντικαταστάθηκαν με τον Ν.3522/2006 και ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006) ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ...

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

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

Επειδή σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων καθώς η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ...», που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2005 και 1/1 - 31/12/2006. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έκαστης χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	Ποσοστό
2005	101.661,20	1.626.513,00	6,25%
2006	106.184,98	1.832.628,94	5,79%

Επειδή, με τον Ν.4093/2012 καταργήθηκε το Π.Δ.186/1992 περί Κ.Β.Σ. και αντικαταστάθηκε με τον Κ.Φ.Α.Σ.. Αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.4110/2013 ορίστηκαν εκ νέου οι περιπτώσεις προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με αντικειμενικό τρόπο. Με τη θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 που έχει εφαρμογή από 1/1/2014 δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρο 72 παρ. 1, ορίζεται ρητά ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά...». Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94 για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2005 και 1/1-31/12/2006 και δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή του επιεικέστερου νόμου, καθότι, τίθενται περιορισμοί εφαρμογής του στις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013.

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

Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη

συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και 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».

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

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από

17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο της προσφεύγουσας περί εφαρμογής ευνοϊκότερων ρυθμίσεων βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

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

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «**Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «**Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».**

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

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ... και ... - .../2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2005 και 1/1 - 31/12/2006 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ... /2017 (α/α .../17) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Διαφορά φόρου: **97.293,85€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	116.778,42 €	48.646,93 €	38.353,24 €	87.000,16 €	87.000,16 €

- ✓ Με αριθ. ... /2017 (α/α .../17) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Διαφορά φόρου **81.724,75€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	98.069,70 €	40.862,38 €	32.215,90 €	73.078,27 €	73.078,27 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθ. ... - .../2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ Διαφορά φόρου:
20.175,15€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	24.210,18 €	10.087,58 €	7.953,04 €	18.040,62 €	18.040,62 €

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **Α.Φ.Μ.:**... και συγκεκριμένα:

- ✓ την **ακύρωση α)** της με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και **β)** της με αριθ. αριθ. ... /2017 (α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2005** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... **λόγω παραγραφής.**
- ✓ την **τροποποίηση α)** της αριθ. ... /2017 (α/α .../17) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2005, **β)** της αριθ. ... /2017 (α/α .../17) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 και γ) της αριθ. ... /2017 (α/α .../18) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... λόγω εφαρμογής ευνοϊκότερων ρυθμίσεων βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου).

- ✓ την επικύρωση α) της αριθ. ... /2017 (TAXIS α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2005, β) της αριθ. ... /2017 (TAXIS α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 χρήσης 2006 και γ) της αριθ. ... /2017 (α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2005

- Η με αριθ. ... /2017 (TAXIS α/α .../18) πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	40.664,48 €

- Η με αριθ.... /2017 (α/α .../17) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	97.293,85 €	97.293,85 €
Πρόσθετος φόρος	116.778,42 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		48.646,93 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		38.353,24 €
Καταλογιζόμενο ποσό	214.072,27 €	184.294,01 €

- Η με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	19.315,63 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	23.178,76 €	0,00 €
Καταλογιζόμενο ποσό	42.494,39 €	0,00 €

- Η με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	9.657,81 €	0,00 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- Η με αριθ. ... /2017 (TAXIS α/α .../18) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	42.473,99 €

- Η με αριθ. ... /2017 (α/α .../17) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	81.724,75 €	81.724,75 €
Πρόσθετος φόρος	98.069,70 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		40.862,38 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		32.215,90 €
Καταλογιζόμενο ποσό	179.794,45 €	154.803,02 €

- Η με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α	20.175,15 €	20.175,15 €
Πρόσθετος φόρος	24.210,18 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		10.087,58 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		7.953,04 €
Καταλογιζόμενο ποσό	44.385,33 €	38.215,77 €

- Η με αριθ. ... /2017 (α/α .../18) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	10.087,56 €

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

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

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

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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