



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/06/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1136

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....» και ΑΦΜ κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) της υπ' αρ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010 (οικ. έτους 2011),

- β) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011 (οικ. έτους 2012),
- γ) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010,
- δ) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011,
- ε) της υπ' αρ./29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010,
- στ) της υπ' αρ./29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010,
- ζ) της υπ' αρ./29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011,
- η) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου μελών Δ.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010,
- θ) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010,
- ι) της υπ' αρ./29.12.2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2011.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», δ.τ. «.....» και ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010) φόρος ύψους 288.447,40€, και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 346.136,88€, ήτοι συνολικό ποσό **634.584,28€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 650.000,00€ εκδόσεως του «.....», χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας. Για την εν λόγω παράβαση είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί, εντός του 2015, η υπ' αρ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου από την Δ.Ο.Υ.

Με την με αριθμό/29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011) φόρος ύψους 1.311,08€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 1.573,30€, ήτοι συνολικό ποσό **2.884,38€**, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη αυτής.

Με την με αριθμό/29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010 μειώθηκε το προς επιστροφή αιτηθέν (υπ' αρ. πρωτ. 7041/15-03-2011 αίτηση επιστροφής) πιστωτικό υπόλοιπο κατά 163.970,96€ από 255.670,73€ σε 91.699,77€, λόγω επιβολής Φ.Π.Α. σε τιμολόγια που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα προς την ΣΙΔΕΝΟΡ Α.Ε.- Α.Φ.Μ. 094043233 (άνευ Φ.Π.Α.) καθαρής αξίας 68.557,30€, καθώς και λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. δαπανών στα ληφθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του «.....», καθαρής αξίας 650.000€.

Με την με αριθμό/29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011 δεν προέκυψαν διαφορές και αναγνωρίστηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 32.372,41€.

Με την με αριθμό **1840114/303/2/29-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 πρόστιμο ύψους 74.750,00€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι πρόστιμο ίσο με 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε (149.500,00 *50%=74.750,00€).

Με την με αριθμό/29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, πρόστιμο συνολικού ύψους 6.600,00€, λόγω:

- 1) Υποβολής ανακριβών ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε στους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο, Μάιο, Ιούλιο, Αύγουστο, Οκτώβριο και Δεκέμβριο διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010. (πρόστιμο $9 \times 300,00\text{€} = 2.700,00\text{€}$)
- 2) Υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 με ανακριβές περιεχόμενο, και έκδοσης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α, χωρίς διαφορά φόρου για καταβολή (πρόστιμο 300,00€)

- 3) Υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., των περιόδων από Ιανουάριο έως και Δεκέμβριο διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 με ανακριβές περιεχόμενο και έκδοσης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. χωρίς διαφορά φόρου για καταβολή (πρόστιμο $12 \times 300,00\text{€} = 3.600,00\text{€}$)

Με την με αριθμό/29-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, πρόστιμο συνολικού ύψους 1.500,00€, λόγω:

- 1) Μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε στους μήνες Απρίλιο και Σεπτέμβριο καθώς και υποβολής ανακριβών ανακεφαλαιωτικών πινάκων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών που πραγματοποίησε στους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο. (πρόστιμο $4 \times 300,00\text{€} = 1.200,00\text{€}$)
- 2) Υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 με ανακριβές περιεχόμενο, και έκδοσης πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α χωρίς διαφορά φόρου για καταβολή (πρόστιμο 300,00€)

Με τον με αριθμό/29-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου μελών Δ.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, τέλη χαρτοσήμου 1.328,38€, πρόσθετα τέλη 1.594,06€, εισφορά ΟΓΑ 265,68€ και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ 318,81€, ήτοι συνολικό ποσό **3.506,93€**, για ταμειακή διευκόλυνση που παρείχε προς τους μετόχους – Α.Φ.Μ. και – Α.Φ.Μ., ύψους 71.419,00€ και 61.419,00€ αντίστοιχα.

Με τον με αριθμό/29-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου τιμολογίων αγορών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, τέλη χαρτοσήμου 2.961,15€, πρόσθετα τέλη 3.553,38€, εισφορά ΟΓΑ 592,23€, και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ 710,68€, ήτοι συνολικό ποσό **7.817,44€**, για αγορές που διενήργησε από ιδιώτες, αξίας 166.785,60€.

Με τον με αριθμό/29-12-2017 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό χαρτοσήμου τιμολογίων αγορών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, τέλη χαρτοσήμου 590,50€, πρόσθετα τέλη 708,60€, εισφορά ΟΓΑ 118,10€ και πρόσθετη εισφορά ΟΓΑ 141,72€, ήτοι συνολικό ποσό **1.558,92€**, για αγορές που διενήργησε από ιδιώτες, αξίας 44637,10€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από/2017 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 4 ν. 2523/97), προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97) και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν μερικού ελέγχου που

διενεργήθηκε βάσει των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 & 1038/2012, δυνάμει της με αρ.-2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων για τις επίδικες χρήσεις.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας
- 3) Αρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- Μη ανταπόκριση της αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρα 4§5 και 25§1 του Συντάγματος).
- 5) Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος (άρθρου 55 Ν. 4174/2013). Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί. Η φορολογική αρχή όφειλε στην έσχατη περίπτωση να προβεί με το άρθρο 27 ν. 4174/2013 σε έλεγχο με ιδιαίτερες τεχνικές ελέγχου.
- 6) Μη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.
- 7) Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν το Φ.Π.Α, λόγω απόρριψης της έκπτωσης φόρου για συναλλαγή που καλόπιστα διενήργησε ο λήπτης του στοιχείου. Μοναδική αιτιολογία για την έκδοση των πράξεων που αφορούν ΦΠΑ και πρόστιμα ΦΠΑ αποτελούν οι διαπιστώσεις της εκθέσεως ελέγχου σχετικά με το εισόδημα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. **Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι: «**18.** Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, όσον αφορά το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η με αριθμό-04-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού

650.000,00 € για ζήτηση – λήψη δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως του «.....» Α.Φ.Μ.: Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 29/12/2017, καθόσον, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/94, άρθρου 57§1 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9§5 του Ν. 2523/97, παρατάθηκε για δύο ακόμα έτη (δη έως 31-12-2018), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002.

Επειδή, όσον αφορά το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκαν στις 29.12.2017, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ούτως ή άλλως θέμα παραγραφής. Σε κάθε περίπτωση, λαμβανομένης υπόψη της διάταξης του άρθρου 19§18 του Ν. 3091/2002, η παράταση του χρόνου παραγραφής της χρήσης 2010, συμπαρασύρει και τον χρόνο παραγραφής της επόμενης χρήσης 2011 (οικ. έτος 2012) έως την 31/12/2018.

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 2579/1998, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείψει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (σχετ. ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, εν προκειμένω κατά τον χρόνο έκδοσης, στις/2017, των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011 δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραγραφής της αξίωσης του δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας- άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- Μη ανταπόκρισης της αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθρου 63 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση "ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης", οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη "ή παρέλειψε την έκδοσή της" και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν "ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1002/2014 (31.12.2013) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) **οφείλει**, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, **να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη»

Επειδή, αναφορικά με την παράβαση της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει εκδοθεί η με αρ.απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εδράζεται στην με αρ. υπόθεσης/2012 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κατά της ανωτέρω απόφασης η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αρ.2015 απόφαση της υπηρεσίας μας. Εν συνεχεία, κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ ασκήθηκε δικαστική προσφυγή, η οποία επίσης απορρίφθηκε με την υπ' αρ.

...../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κατά της υπ' αρ./2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου η προσφεύγουσα κατέθεσε την από/2017 αίτηση αναίρεσης στο Συμβούλιο της Επικρατείας, η οποία καταχωρήθηκε με αρ. βιβλίου εισηγητών/2017. Έως και σήμερα δεν έχει γνωστοποιηθεί στην υπηρεσία μας απόφαση επί της υποβληθείσας αίτησης αναίρεσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών έχει ήδη κριθεί από την ΔΕΔ και το Εφετείο, ενώ εκκρεμεί η τελική κρίση του ΣτΕ επί της από/2017 αίτησης αναίρεσης. Ως εκ τούτου η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν νομιμοποιείται να επανέλθει και να επανεξετάσει το θέμα αυτό.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη εικονικότητας των συναλλαγών κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

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, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος- υιοθέτηση έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30§4γ του Π.Δ. 186/92: «« Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α),β)..... ,γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την

αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/94(Κ.Φ.Ε.): «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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, έως και σήμερα δεν έχει καθοριστεί το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α', και δ', της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων νομικών προσώπων.

Επειδή, η υπό κρίση διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010 (για την οποία προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς τα οικονομικά αποτελέσματα) εμπίπτει στις διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92. Κατά συνέπεια η φορολογική αρχή όφειλε να ακολουθήσει τις διατάξεις του ως άνω νόμου, στις οποίες προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομιμότητας των πράξεων που αφορούν το Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τον Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εκροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 τον Φ.Π.Α. των δαπανών των υπό κρίση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά συνέπεια ορθώς δεν αναγνωρίστηκε, από τον έλεγχο, προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. αυτών των στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την

ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε μη νόμιμα από τον Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εκροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 τον Φ.Π.Α. 149.500,00€ των ληφθέντων από τον «.....» φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά, ως εκ τούτου το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορθώς προσδιορίστηκε σε 74.500,00 € (149.500,00€ *50 %).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης του της αξίας των υπό κρίση ληφθέντων στοιχείων προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών καθώς και περί εσφαλμένου προσδιορισμού του προστίμου Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017.

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. ...

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, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 & 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « **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 το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, με αποτέλεσμα για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των προσβαλλόμενων δια της παρούσης πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ.**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011:

Διαφορά φόρου: **288.447,40 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	346.136,88€	144.223,7€	113.705,96€	257.929,66€	257.929,66€

- Υπ' αριθμ.**/29.12.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **1.311,08 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.573,30€	655,54€	516,83€	1.172,37€	1.172,37€

- Υπ' αριθμ./29-12-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου μελών Δ.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010:
Χαρτόσημο: 1.328,38 € πλέον Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου 265,68€, δη σύνολο 1.594,06€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	1.594,06€	664,19€	523,65€	1.187,84€	1.187,84€
ΕΙΣΦΟΡΑ Ο.Γ.Α. ΣΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	318,81€	132,84€	104,73€	237,57€	237,57€

- Υπ' αριθμ./29-12-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010:
Χαρτόσημο: 2.961,15€ πλέον Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου 592,23€, δη σύνολο **3.553,38€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	3.553,38€	1.480,57€	1.167,28€	2.647,86€	2.647,86€
ΕΙΣΦΟΡΑ Ο.Γ.Α. ΣΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	710,68€	296,11€	233,46€	529,57€	529,57€

- Υπ' αριθμ./29-12-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011:

Χαρτόσημο: 590,50 € πλέον Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου 118,10€, δη σύνολο **708,60€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	708,60€	295,25€	232,77€	528,02€	528,02€
ΕΙΣΦΟΡΑ Ο.Γ.Α. ΣΤΑ ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	141,72€	59,05€	46,55€	105,60€	105,60€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./ 2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» και δ.τ. «.....», ΑΦΜ, ως προς τον ισχυρισμό της μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και συγκεκριμένα:

– Την τροποποίηση:

α) της υπ' αρ. αριθμ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

β) της υπ' αριθμ./29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

γ) του υπ' αριθμ./29-12-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου μελών Δ.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

δ) του υπ' αριθμ/29-12-2017 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

ε) του υπ' αριθμ/29-12-2018 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

λόγω εφαρμογής, ως επιεικέστερης, της διάταξης του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 για την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

- Την επικύρωση

α) της υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

β) της υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

γ) της υπ' αριθ./29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

δ) της υπ' αριθ./29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

ε) της υπ' αριθ. 1875572/1305/3/29.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (τροποποίηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	288.447,40 €	288.447,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	346.136,88€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	144.223,70€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	113.705,96€
Σύνολο φόρου για καταβολή	634.584,28€	546.377,06€

Υπ' αριθ./29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (τροποποίηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	1.311,08 €	1.311,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.573,30€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	655,54€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	516,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.884,38€	2.483,45€

Υπ' αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή	163.970,96€
--	-------------

Υπ' αριθ./29-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή	0,00€
Διαφορά φόρου	0,00€

Υπ' αριθ./29.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο	74.750,00€
----------	------------

Υπ' αριθ./29.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο	6.600,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ./29.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο	1.500,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου μελών Δ.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 (τροποποίηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Τέλη Χαρτοσήμου	1.328,38€	1.328,38€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	265,68€	265,68€
Πρόσθετα τέλη & ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	1.912,87€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	797,03€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	628,38€
Σύνολο για καταβολή	3.506,93€	3.019,47€

Υπ' αριθ./29-12-2017 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 (τροποποίηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Τέλη Χαρτοσήμου	2.961,15€	2.961,15€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	592,23€	592,23€
Πρόσθετα τέλη & ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	4.264,06€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	1.776,68€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	1.400,74€
Σύνολο για καταβολή	7.817,44€	6.730,80€

Υπ' αριθ./29-12-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός χαρτοσήμου τιμολογίων αγοράς διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 (τροποποίηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Τέλη Χαρτοσήμου	590,50€	590,50€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	118,10€	118,10€
Πρόσθετα τέλη & ΟΓΑ Χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	850,32€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00€	354,30€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00€	279,32€
Σύνολο για καταβολή	1.558,92€	1.342,22€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.

