



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1088**

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

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 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 ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «....» με **ΑΦΜ**: ..., με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ετοίμου ... και με διεύθυνση έδρας στο ... του Ν. ..., Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** ..., 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 την υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 60.215,15 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 72.258,18 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 132.473,33 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου, στη χρήση 2005 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και το άρθρο 49 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../....-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

Η ως άνω εταιρεία περαίωσε το υπό κρίση οικ. έτος 2006 (χρήση 2005), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 αποδεχόμενη το υπ' αριθ. .../16-2-2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3697/2008, το οποίο και εξόφλησε. Βάσει του με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. .../...-2017 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση με την επωνυμία « . . » με ΑΦΜ ..., κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003 έως και 2011, έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, από και προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Σύμφωνα με το αριθμ. .../..-2016 πληροφοριακό δελτίο, το οποίο συντάχθηκε αυθημερόν με την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, για την επιχείρηση «. ...», προέκυψε ότι η ως άνω εταιρία, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΕΚΔΟΤΗΣ
2005	5	70.000,00	13.300,30	

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «», τόσο προς την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στο με αριθμ. .../....-2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και στην από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε επανέλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του

ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή της διαχειριστικής χρήσης 2005, για διενέργεια επανελέγχου, βάσει της απόφασης 1738/2017 του ΣτΕ και της ΠΟΛ 1154/2017. Για την επίμαχη περίπτωση, κατά την οποία γίνεται επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων κατά τα άρθρα 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη χρήση 2005 και την επιβολή φόρων έχει-σε κάθε περίπτωση- παραγραφεί μετά την πάροδο δεκαετίας.
- 2) Ακυρότητα λόγω αοριστίας, έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένη αναγραφή επικαλούμενων στοιχείων. Στο σημείωμα διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε, δεν προκύπτει με σαφήνεια το αναγραφόμενο υπό την παράγραφο με τίτλο «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» δηλαδή, δεν γίνεται συγκεκριμένη μνεία, ούτε προκύπτει με σαφήνεια και βεβαιότητα, πότε περιήλθαν στον προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. και ποια είναι τα συμπληρωματικά στοιχεία που προβλέπονται από τη διάταξη, τα οποία και μπορούν να οδηγήσουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθ. 28 του ν. 4174/2013. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. στο προσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, στη σελ. 5, υπό τον τίτλο «έλεγχος υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών», αναφέρει εσφαλμένα και τυγχάνει και εξ αυτού του λόγου απορριπτέο ως ανακριβές το σχετικό σημείωμα, ότι «έλεγε τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλε η εταιρεία «...»» και διαπίστωσε τα πέντε (5) τιμολόγια από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της εταιρείας με την επωνυμία ... και ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 70.000 €, κατά τη χρήση 2005. Η αναφορά στα στοιχεία άλλης εταιρείας, εκτός από την προσφεύγουσα, καθιστά και εξ αυτού του λόγου άκυρο το σημείωμα διαπιστώσεων και τις σε συνέχεια αυτού εκδοθείσες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ΦΠΑ και επιβολής προστίμων, γιατί τα ελεγχόμενα στοιχεία είναι άλλης εταιρείας και όχι της προσφεύγουσας. Στην Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης υποβλήθηκε εγγράφως δύο φορές αίτημα από την προσφεύγουσα (με αρ. πρωτ. .../17, .../18 αντίστοιχα), για την παράδοση σ' αυτήν ουσιαστών εγγράφων που αναφέρονται αναλυτικά στο σημείωμα διαπιστώσεων αλλά και στις εκθέσεις προσωρινού ελέγχου και έλαβε την από ...2018 απάντηση με την οποία αρνήθηκε να της χορηγήσει όλα τα έγγραφα που ζήτησε, επικαλούμενη απόρρητο κλπ. στερώντας της ουσιαστικά την πρόσβαση και τη

δυνατότητα του απαιτούμενου εκ μέρους της ελέγχου επί της ορθότητας ή μη του περιεχομένου των επικαλούμενων από αυτήν εγγράφων και συνακόλουθα στερώντας της απολύτως αναπαιτούμενη τη δυνατότητα να αμυνθεί προσηκόντως. Για τον λόγο αυτό υποβάλλει αίτημα στη ΔΕΔ και της ζητά να διερευνηθεί από αυτήν, πότε για πρώτη φορά περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του οικείου νόμου, εφόσον η εν λόγω υπηρεσία είναι η διενεργούσα τον έλεγχο στην εταιρεία «...», επί σειρά ετών προ του 2016.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια επανελέγχου και έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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 παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:
1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, 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, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣΤΕ 2934/2017).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας **ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων**, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε

μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

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

Επειδή σύμφωνα με την από .../2017 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα περαίωσε την υπό κρίση χρήση, με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. .../16-2-2009 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. .../...-2016 έγγραφο της Θεσσαλονίκης, για τον εκδότη εικονικών ««. . .» με ΑΦΜ ..., σε συνδυασμό με το αριθμ. .../...-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ν. 4174/2013 οι διαπιστώσεις του οποίου ταυτίζονται με το τελικό πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στην από ...-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ως άνω Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, αποτελούν αμφότερα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, εφόσον περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής το τελευταίο έτος της παραγραφής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2005, παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, ήτοι παραγράφεται κατά την .../2017.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί ακυρότητας λόγω αοριστίας, έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένης αναγραφής των επικαλούμενων στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων

εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που

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 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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, στο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

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, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως

εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα παραγωγή ετοίμου σκυροδέματος, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της, τήρησε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, ύστερα από το από/2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία, έλαβε και έκανε χρήση, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € στη χρήση 2005, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε, εκδόσεως της επιχείρησης «...». Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω/2017 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότης εταιρία με την επωνυμία «...», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησε, καθώς:

α) Το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν εικονικές συνεπώς δεν είχε την

δυνατότητα στη συνέχεια να κατασκευάσει χωρίς α' β' ύλες ,

β) Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών. Σε όσες δε, περιπτώσεις, αν και η περιγραφή των υπηρεσιών ή η πώληση αγαθών, επί των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «. .», εντούτοις, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της.

γ) Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά.

δ) 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 εξοφλούνταν με μετρητά.

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την 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 εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

στ) Στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) 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. Ειδικότερα, στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα εκ των οποίων τα δύο υπάλληλοι γραφείου, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 €, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο υπ' αριθ. .../...2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 που της κοινοποιήθηκε με τις συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων, ως προς την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, αναφέρεται λάθος εταιρία και ΑΦΜ.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά καθόσον αφενός με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν τροποποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου και στην ως άνω έκθεση αποκαταστάθηκε το εκ παραδρομής λάθος του ελέγχου, αφετέρου δεν επικαλείται, ούτε αποδεικνύει βλάβη εξ αυτού του γεγονότος. Σε κάθε περίπτωση το ως άνω γεγονός δεν ασκεί επιρροή στην κρίση της φορολογικής αρχής και δεν μεταβάλλει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS της φορολογικής αρχής, βάσει των οποίων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δήλωσε και δηλώθηκε ως αντισυμβαλλόμενη στη χρήση 2005, για τη λήψη πέντε φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 70.000,00 € από την εκδότρια επιχείρηση «...» με ΑΦΜ

Επειδή, κατ' επιταγή της ΠΟΛ 1006/2017 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, κοινοποιήθηκε στον Πρόεδρο και Δ/νοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας, η υπ' αριθ. πρωτ. .../27-1-2017 «Ειδική Πρόσκληση Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» προκειμένου, εφόσον το επιθυμεί, να ασκήσει το σχετικό δικαίωμα περί υποβολής δηλώσεων.

Επιπλέον η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, ώστε να μπορέσει να αξιοποιηθεί από τον έλεγχο και να αλλάξει την αρχική του κρίση.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...-2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ. .../.../...-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006:

Διαφορά φόρου: **60.215,15 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	72.258,18€	30.107,58€	23.297,24€	53.404,82 €	53.404,82 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «....» με **ΑΦΜ:** ... και την **τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	60.215,15	60.215,15
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας με την παρούσα απόφαση	72.258,18	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		30.107,58
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		23.297,24
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	132.473,33	113.619,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		113.619,97 €

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

**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 με υποχρέωση.