



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 25/05/2018
Αριθ. Απόφασης: 1082

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ....., ως καθολικής διαδόχου της ΕΠΕ με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην πόλη της , επί της οδού....., Τ.Κ.....,κατά : 1) της με αριθμ./2017 α/α χειρ. φύλλου /....2017 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, (οικ. έτος 2006),

2) της με αριθμ./2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, (οικ. έτος 2007),

3) της με αριθμ. .../2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, (οικ. έτος 2008),

4) της με αριθμ./2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, (οικ. έτος 2009),

5) της με αριθμ./2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, (οικ. έτος 2010),

6) της με αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005,

7) της με αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

8) της με αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

9) της με αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,

10) της με αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,

11) της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005,

12) της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

13) της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

14) της με αριθμ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και

15) της με αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**....., ως καθολικής διαδόχου της ΕΠΕ με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, (οικ. έτος 2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 86.400,00€ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 103.680,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, ήτοι συνολικό ποσό 190.080,00€.

2. Με την με αριθμό **αριθμ.** .../2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, (οικ. έτος 2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 75.477,42€ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 90.572,90€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, ήτοι συνολικό ποσό 166.050,32€.

3. Με την με αριθμό **με αριθμ.**/2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, (οικ. έτος 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 67.500,00€ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 81.000,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, ήτοι συνολικό ποσό 148.500,00€.

4. Με την **με αριθμ.** .../2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, (οικ. έτος 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 68.931,35€ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 82.717,62€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, ήτοι συνολικό ποσό 151.648,97€.

5. Με την **με αριθμ.**/2017 α/α χειρ. φύλλου ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, (οικ. έτος 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 80.788,41€ και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 96.946,09€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ήτοι συνολικό ποσό 177.734,50€.

6. Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 50.625,00 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 60.750,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2005, ήτοι συνολικό ποσό 111.375,00 €.

7. Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 51.300,00€, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 61.560,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2006, ήτοι συνολικό ποσό 112.860,00.€

8. Με την με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 51.300,00€, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 61.560,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2007, ήτοι συνολικό ποσό 112.860,00.€

9. Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 51.300,00€, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 61.560,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2008, ήτοι συνολικό ποσό 112.860,00€.

10. Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 57.000,00€, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 68.400,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2009, ήτοι συνολικό ποσό 125.400,00€.

11.Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 25.312,50€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

12. Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 25.650,00€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

13. Με την αριθμό/2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 25.650,00€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

14. Με την αριθμό/**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 25.650,00€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

15. Με την αριθμό/**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 28.500,00€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα Α.Ε προήλθε από μετατροπή της «.....» σε Ανώνυμη Εταιρία, με την επωνυμία «.....» Ανώνυμη Εταιρία και με τον διακριτικό τίτλο «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2166/93 και την από 30-12-2004 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων βάσει του Ισολογισμού μετασχηματισμού της 31/12/2004.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ.στην προσφεύγουσα, για τις χρήσεις 2005 έως και 2009, λόγω περαίωσης τους, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. .../2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Αιτία του επανελέγχου αποτέλεσαν τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία, σύμφωνα με την από 30/08/2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχ/κης Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ..)για την προσφεύγουσα, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. .../2013 (εισερχόμενο) διαβιβαστικό έγγραφο στη Δ.Ο.Υκαι από την οποία προέκυπτε ότι:

α) κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2005-31/12/2005, 1/1/06-31/12/06, 01/01/07-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008 αποδέχτηκε από το... «....», δώδεκα (12) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 270.000,00 ευρώ για κάθε μία χρήση, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, και

β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 αποδέχτηκε δώδεκα (12) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 ευρώ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, και είναι τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, ανά χρήση:

1.Οικονομικό έτος 2006 (χρήση 01/01/2005-31/12/2005)

	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	../21-1-2005	22.500,00	4.050,00	26.550,00
2	.../21-2-2005	22.500,00	4.050,00	26.550,00
3	../22-3-2005	22.500,00	4.050,00	26.550,00
4	.../12-4-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
5	.../09-5-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
6	.../08-6-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
7	.../12-7-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
8	.../15-8-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
9	.../23-9-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
10	../21-10-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
11	.../14-11-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
12	.../12-12-2005	22.500,00	4.275,00	26.775,00
	ΣΥΝΟΛΟ	270.000,00	50.625,00	320.625,00

2.Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 01/01/2006-31/12/2006)

	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	/26-1-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
2	/28/2/2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
3	/24-3-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
4	/19-4-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
5	/22-5-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
6	/26-6-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
7	/28-7-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
8	/23-8-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
9	/28-9-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
10	/23-10-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
11	/17-11-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
12	/27-12-2006	22.500,00	4.275,00	26.775,00
	ΣΥΝΟΛΟ	270.000,00	51.300,00	321.300,00

3.Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 01/01/2007-31/12/2007)

	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	/25-1-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00

2	/5-2-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
3	/27-3-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
4	/19-4-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
5	/24-5-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
6	/21-6-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
7	/20-7-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
8	/20-8-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
9	/18-9-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
10	/22-10-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
11	/19-11-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
12	/17-12-2007	22.500,00	4.275,00	26.775,00
	ΣΥΝΟΛΟ	270.000,00	51.300,00	321.300,00

4.Οικονομικό έτος 2009 (χρήση 01/01/2008-31/12/2008)

	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	/10-1-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
2	/25-2-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
3	/28-3-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
4	/16-4-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
5	/12-5-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
6	/25-6-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
7	/23-7-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
8	/21-8-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
9	/29-9-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
10	/13-10-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
11	11-11-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
12	/30-12-2008	22.500,00	4.275,00	26.775,00
	ΣΥΝΟΛΟ	270.000,00	51.300,00	321.300,00

5.Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 01/01/2009-31/12/2009)

	Τ.Π.Υ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	/20-1-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
2	/25-2-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
3	/10-3-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
4	/20-4-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
5	/13-5-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00

6	/18-6-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
7	/16-7-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
8	/24-8-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
9	/22-9-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
10	/12-10-2009	25.000,00	4.275,00	29.275,00
11	/19-11-2009	35.000,00	6.650,00	41.650,00
12	/24-12-2009	15.000,00	2.850,00	17.850,00
	ΣΥΝΟΛΟ	300.000,00	52.250,00	352.250,00

Σε βάρος της προσφεύγουσας, ως λήπτης των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου αξίας, εκδόσεως ... «.....», εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../2013...../2013, .../2013, .../2013 και .../2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων από τη Δ.Ο.Υ....., τις οποίες αποδέχθηκε και εξόφλησε ολοσχερώς.

Στην προσφεύγουσα προηγήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος, δυνάμει του άρθρου 66 Ν.2238/94 και της ΠΟΛ 1037/2005 ΚΑΙ 1081/2005, στα οικονομικά έτη 2006 (διαχειριστική περίοδο 01/01/05-31/12/05), 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1/07-31/12/07) και 2009 (διαχειριστική περίοδο 1/1/08-31/12/08), ο οποίος διενεργήθηκε με τις αριθ. 218/1-6-2007 (για τη χρήση 2005) & 16/2010 (για τις χρήσεις 2007 & 2008) εντολές του Προϊσταμένου του ΠΕΚ..... Για το οικ.έτος 2007 (χρήση 01/01/06-31/12/06), η προσφεύγουσα περαίωσε, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. .../2008 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως, το οποίο εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008. Για το οικ.έτος 2010 (χρήση 01/01/09-31/12/09), περαίωσε, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. .../2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως, του Ν.3888/2010, το οποίο και εξόφλησε ολοσχερώς.

Περαιτέρω από τον έλεγχο εκδόθηκε το υπ' αριθμό/2 συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης της ΠΟΛ 1019/2011 για το Οικ. Έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 1/1/2009-31/12/2009), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις .../2017, με διαφορά φόρου 89.299,22€, το οποίο συμπεριέλαβε την αποκρυβείσα ύλη, στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, από τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2009 και η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.

Επειδή αντικείμενο του επανελέγχου ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνο των νέων στοιχείων, σύμφωνα με τα ορισθέντα του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή περιορίστηκε αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, και δεν διενήργησε άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτή καταγράφεται στην από 22/12/2017 οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, όλων των επίμαχων χρήσεων, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Συνεπεία δε τούτου, προσδιόρισε τα αποτελέσματα

όλων των επίμαχων χρήσεων εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με την από .../2017 οικεία έκθεση Φ.Π.Α, ο έλεγχος απέρριψε από τις εισροές – δαπάνες της προσφεύγουσας, την αξία των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων απροσδιορίστου αξίας, ως μη νόμιμων παραστατικών, για τις επίμαχες χρήσεις, καταλογίζοντας τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά.

Σύμφωνα με την από .../2017 οικεία έκθεση προστίμου Φ.Π.Α, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, γιατί διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών από την ανωτέρω λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανά επίμαχη χρήση.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1.Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2.Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. Ανυπαρξία οποιουδήποτε οικονομικού συμφέροντος.
- 4.Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας από τη μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος στον Κ.Β.Σ. Για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά, το ευμενέστερο καθεστώς και η πλήρης κατάργηση του προστίμου.
5. 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 γιατί η μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος **στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις.**
- 6.Μη νόμιμες οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές.
- 7.Εφαρμογή των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και της Πολ 1003/2018 περί προστίμων και πρόσθετων φόρων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, στο άρθρο **72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013** 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. 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 έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το **84 παρ. 1 του Ν.2238/94**, όπου 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», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/94** ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν
α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 το άρθρο **57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000** , ορίζεται ρητά ότι «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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «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 Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ’ αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97** 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1100/10-04-2001** «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον

Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...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 βάση 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).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.3 της Πολ. 1147/2010, η οποία αναφέρεται Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του Ν.3888/2010, ορίζεται:

« ...η αποδοχή του περιεχομένου του Σημειώματος περαίωσης και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.4 του Ν.3888/2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, εξάλλου, νομολογιακά έχει κριθεί, ότι ο επανέλεγχος που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, διότι αντικείμενο του επανελέγχου είναι αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.10 της Πολ. 1019/2011 περί έκδοσης συμπληρωματικών σημειωμάτων περαίωσης: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

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 δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017** Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής

με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

Επειδή, στη προσφεύγουσα προηγήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στα οικονομικά έτη 2006 (διαχειριστική περίοδο 01/01/05-31/12/05), 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1/07-31/12/07) και 2009 (διαχειριστική περίοδο 1/1/08-31/12/08 από το ΠΕΚ....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 καθώς και τις ΠΟΛ.1037/2005 και ΠΟΛ.1081/2005, περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008, στο οικ. έτος 2007(διαχειριστική περίοδο 01/01/06-31/12/06) και **περαίωση με αποδοχή και εξόφληση** του Σημειώματος περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 για το οικ. έτος 2010(διαχειριστική περίοδο 01/01/09-31/12/09).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα υπό κρίση οικονομικά έτη έχουν υποβληθεί σύμφωνα με το TAXIS, οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές ΦΠΑ, ειδικότερα: α) για το οικ. έτος 2006 (χρήση 2005) υποβλήθηκαν **εμπρόθεσμα**, η υπ' αριθ. .../-2006 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η με αριθ. ../2006 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών), β) για το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006) υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, η υπ' αριθ..../2007 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής), και **εκπρόθεσμα**, η υπ' αριθ. .../2007, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, εντός όμως του οικείου οικ. έτους, γ) για το οικ. έτος 2008(χρήση 2007), υποβλήθηκαν **εμπρόθεσμα**, η υπ' αριθ. ../2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η υπ' αριθ. .../2008 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών), δ) για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) υποβλήθηκαν **εμπρόθεσμα**, η υπ' αριθ. ../2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η υπ' αριθ. .../2009 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών), και ε) για το οικ. έτος 2010 (χρήση

2009) υποβλήθηκαν **εμπρόθεσμα**, η υπ' αριθ. .../2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η υπ' αριθ. .../-2010 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή, το υπ' αριθ. .../2013 πληροφοριακό δελτίο, με το οποίο διαβιβάστηκε η από/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχ/κης Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ....)....., βάσει της οποίας η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τα προαναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία από το«.....» κατά τις επίμαχες χρήσεις, περιήλθε σε γνώση της, μετά την περαίωση όλων των επίδικων χρήσεων, ήτοι: α) μετά τη περαίωση των χρήσεων 2005, 2007 και 2008, που διενεργήθηκε από το....., δυνάμει των υπ' αριθ. .../2007 και .../2010 εντολών τακτικού ελέγχου, β) μετά τη περαίωση της χρήσης 2006, η οποία συντελέστηκε με την αποδοχή του υπ' αριθ. .../2 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης, του Ν.3697/2008 και γ) μετά την περαίωση της χρήσης 2009, η οποία συντελέστηκε με την αποδοχή και την ολοσχερή εξόφληση του υπ' αριθ. .../2010 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης, του Ν.3888/2010, και συνεπώς αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ,α' του Ν.2238/1994, **ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία.**

Ειδικότερα για τη χρήση 2005, το επίμαχο πληροφοριακό δελτίο αφενός περιήλθε σε γνώση της Φορολογικής Αρχής, μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής, όπως αναφέρθηκε ως άνω, και αποτελεί καταρχάς συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1997 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, **ικανό να επεκτείνει τη παραγραφή σε δεκαετία, ήτοι μέχρι την 31/12/2016**, εντούτοις, οι παρατάσεις στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κρίθηκαν αντισυνταγματικές, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεις του ΣτΕ, και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος προς επιβολή φόρου, γίνεται δεκτός μόνο ως προς τη χρήση 2005 και απορρίπτεται για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας και άρνησης της μερικής εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της μερικής εικονικότητας, πρέπει αυτοί να απορριφθούν ως αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την*

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«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 εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 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 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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών

φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

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

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

Επειδή, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **171 παρ. 4 του ΚΔΔ**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), 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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις την **παράγραφο 1 του άρθρου 88 του Ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «*Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α') μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)*».

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων της προσφεύγουσας, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (..... (Ε.Δ.Ε.Υ....).....), που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, στην οικεία, την από 30/08/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/92) του(Ε.Δ.Ε.Υ....)

Επειδή, από τα προεκτεθέντα είναι φανερό ότι η μερική εικονικότητα των επίμαχων παραστατικών στοιχειοθετείται, τόσο από τον έλεγχο του..... που διενεργήθηκε σε βάρος του εκδότη, «.....», όσο και από την από .../2013 έκθεση του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από το (Ε.Δ.Ε.Υ....)....., και αφορά την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος, περί του αντιθέτου ισχυρισμός, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, για την προσφεύγουσα εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ....., οι υπ' αριθμ. ../2013, ../2013, ../2013 και ../2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων, συνεπεία της από .../2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, του Σ.Δ.Ο.Ε.- Επιχ/κη Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ...)....., που αφορούσαν τη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου αξίας, από το ...«.....», αντίστοιχα στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, **τις οποίες αποδέχθηκε και εξόφλησε ολοσχερώς.**

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί έλλειψης αιτιολογίας, και μη απόδειξης εικονικότητας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι

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

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται πράξεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμα ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα εφαρμογής ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμων ΚΒΣ.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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

Επειδή στο άρθρο 30§4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και **τρίτης κατηγορίας** κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαzeugτικά ή αθροιστικά: 4..... 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.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης**, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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».

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

Επειδή στο άρθρο **30§1,2 Ν. 2238/94**, όπως ισχύει για τη χρήση 2004 και μετά, ορίζεται ότι:

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

..γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή**, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται **εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή στο άρθρο **32§1,2 Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα 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.....

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα...

Εξαιρητικά, 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 την νόθευση αυτών.

β)

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ)

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 τις γενικές αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνονται με το άρθρ. 78 παρ. 1 Συντ., οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 182/83, 3119/84 κλπ.), δηλονότι προεχόντως γραμματικά.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1100/10-04-2001** ορίζονται μεταξύ άλλων τα παρακάτω: «...τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων... 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)...Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

Επειδή κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

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 προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή η περιέλευση στη διάθεση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων περί **λήψης** εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι μεγάλης έκτασης συγκριτικά με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών για τις επίμαχες χρήσεις. Ειδικότερα εν προκειμένω τα μεγέθη από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας έχουν ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΜΗ ΝΟΜΙΜΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΥΡΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ
2005	270.000,00	2.719.971,95	9,92%	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
2006	270.000,00	1.411.288,05	19,13%	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
2007	270.000,00	2.109.550,65	12,79%	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
2008	270.000,00	2.737.592,31	9,86%	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
2009	300.000,00	2.573.974,66	11,65%	ΑΝΑΚΡΙΒΗ

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν.4110/2013, ορίζεται ο προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις: 1. Το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε αντικαθίσταται ως εξής: « Άρθρο 32 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο....

Επειδή, με το άρθρο 28 Ν.4110/2013, ορίζεται ότι: 1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει:

α) Των άρθρων 1 (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1, 2, 3, 5, 6, 13, 18, 21, 28, 29, 30, 32, 33, 35, 36, 37, 40 και 45), 4, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2, 5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2, 11, 12, 16, 24, 30 και 31) για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, **από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**

Επειδή, με το άρθρο 14 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι:14.Μεταβατικές διατάξεις: 1.Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από

αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 αντικαταστάθηκε με τη παρ.1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013(ΦΕΚ Α 17/23-1-2013-ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικ. Έτος 2014 και μετά, καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ενώ ταυτόχρονα ο ΚΒΣ καταργήθηκε με το άρθρο 14 του Ν.4093/2012 και δεν προβλέπεται πλέον η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων, οι επικαλούμενες δε διατάξεις δε τυχάνουν εφαρμογής στις κρινόμενες χρήσεις 2006-2009.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο περί μη νομιμότητας των λογιστικών διαφορών:

Επειδή, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

α) παραγωγική είναι πραγματική(**όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη**) β)η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλ. να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται εάν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος π.χ, έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδιού επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφωρες, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη του νόμου. Οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία, δ) η δαπάνη να είναι, βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη, ε) να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου, ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο, ζ)η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά(π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ), η η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά(π.χ αποσβέσεις),(Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη, έκδοση 2006, σελ.123).

Επειδή, δεν εκπίπτει δαπάνη που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ως παραγωγική, εφόσον αποδεικνύεται με συγκεκριμένα στοιχεία, ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, έστω κι αν έχει εκδοθεί έγκυρο φορολογικό στοιχείο.(Σ.τ.Ε 769/91, 3727/90, 1823/94, (Σ.τ.Ε. 141/1993) Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1029/17.2.06).

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο λόγο περί μη εφαρμογής των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και της πολ 1003/2018 των προστίμων και πρόσθετων φόρων.

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος οικ. Ετών 2007,2008,2009 και 2010 (διαχειριστικοί περίοδοι:1/1-31/12/2006,11/-31/12/2007,1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009) επιλέγεται ως επεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

1.Η υπ' αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **οικ έτους 2007** (χρήσης 1/1-31/12/2006):

Διαφορά Φόρου: **75.477,42€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	90.572,90€	37.738,71€	29.202,21€	66.940,92€	66.940,92€

2.Η υπ' αριθ.../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **οικ έτους 2008** (χρήσης 1/1-31/12/2007):

Διαφορά Φόρου: **67.500,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)

				N.4509/20 17	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	81.000,00€	33.750,00€	26.115,75€	59.865,75€	59.865,75€

3.Η υπ' αριθ. **1038/94/22-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **οικ έτους 2009** (χρήσης 1/1-31/12/2008):

Διαφορά Φόρου: **68.931,35€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 N.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 N.4509/20 17	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	82.717,62€	34.465,67€	26.669,54€	61.135,21€	61.135,21€

4.Η υπ' αριθ.../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **οικ έτους 2010** (χρήσης 1/1-31/12/2009):

Διαφορά Φόρου: **80.788,41€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1	ΑΡΘΡΟ 58	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ	

	N.2523/1997(120 %)	ΚΦΔ(50%)	ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	96.946,09€	40.394,20€	31.257,04€	71.651,24€	71.651,24€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών ΦΠΑ, διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2006, 11/-31/12/2007, 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009, επιλέγεται ως επεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

1. Η υπ' αριθ.../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2006:**

Διαφορά Φόρου: **51.300,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	61.560,00€	25.650,00€	19.847,97€	45.497,97€	45.497,97€

2. Η υπ' αριθ..../ **2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2007:**

Διαφορά Φόρου: **51.300,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	61.560,00€	25.650,00€	19.847,97€	45.497,97€	45.497,97€

3. Η υπ' αριθ..../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008:

Διαφορά Φόρου: **51.300,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	61.560,00€	25.650,00€	19.847,97€	45.497,97€	45.497,97€

4. Η υπ' αριθ..../ 2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009:

Διαφορά Φόρου: **57.000,00€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997(120 %)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ(50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(53 ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/20 17	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	68.400,00€	28.500,00€	22.053,20€	50.553,30€	50.553,30€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.....**, ως καθολικής διαδόχου της ΕΠΕ με την επωνυμία «.....», **ως παρακάτω:**

Α) Την αποδοχή και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-12/12/2005), λόγω παραγραφής.**
- 2) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-12/12/2005, λόγω παραγραφής.**
- 3) της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ(άρθρου 6 Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-12/12/2005 λόγω παραγραφής.**

Β) τη μερική αποδοχή και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007(διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006), αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

2) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008(διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007), αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

3) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009(διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

4) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010(διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009), αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

5) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

6) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

7) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

8) της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, αναφορικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Γ) την απόρριψη και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

2) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

3) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

4) της με αριθμό/2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2005

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	86.400,00	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	103.680,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	190.080,00	0,00

Β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	50.625,00	0,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	60.750,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	111.375,00	0,00

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	25.312,50	0,00

2.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2006

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	75.477,42	75.477,42

Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	90.572,90	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	37.738,71
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	29.202,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	166.050,32	142.418,34

Β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	51.300,00	51.300,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	61.560,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	25.650,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	19.847,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.860,00	96.797,97

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	25.650,00	25.650,00

3.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2007

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	67.500,00	67.500,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	81.000,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	33.750,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	26.115,75

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	148.500,00	127.365,75
----------------------------	------------	-------------------

Β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	51.300,00	51.300,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	61.560,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	25.650,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	19.847,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.860,00	96.797,97

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	25.650,00	25.650,00

4.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2008

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	68.931,35	68.931,35
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	82.717,62	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	34.465,67
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	26.669,54
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	151.648,97	130.066,56

Β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	51.300,00	51.300,00

Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	61.560,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	25.650,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	19.847,97
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	112.860,00	96.797,97

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	25.650,00	25.650,00

5.ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2009

Α). ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Φόρος Εισοδήματος	80.788,41	80.788,41
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	96.946,09	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	40.394,20
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	31.257,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	177.734,50	152.439,65

Β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	57.000,00	57.000,00
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	68.400,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	28.500,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	22.053,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	125.400,00	107.553,30

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	28.500,00	28.500,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.