



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

Θεσσαλονίκη, 29-5-2018

Αριθμός απόφασης: 1118

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: και διακριτικό τίτλο, **με Α.Φ.Μ.:**, που εκπροσωπείται νόμιμα, με έδρα στο κατά: **1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 5) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικ. Έτους**

2011) 6) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης **01/01/2011 – 31/12/2011 (οικ. Έτους 2012) 7) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης **01/01/2012 – 31/12/2012 (οικ. Έτους 2013) 8) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης **01/01/2013 – 31/12/2013 (οικ. Έτους 2014) 9) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010 10) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011 11) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012 12) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013 13) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010 14) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011 15) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012 16) της υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων της Δ.Ο.Υ.

6. Την από 14-2-2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: και διακριτικό τίτλο **-Α.Φ.Μ.:**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία από τη Δ.Ο.Υ. δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, αιτία δε του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. (αριθμ. εισερχ.) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. για διενέργεια διασταυρωτικού ελέγχου μετά τη διαπίστωση πολύ μεγάλου όγκου συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης του, με διακριτικό τίτλο και ΑΦΜ, που δεν δικαιολογείται από την εικόνα της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεδομένου ότι:

α) κατά τα τέλη του 2010 πούλησε τον πάγιο εξοπλισμό της στην επιχείρηση- ΑΦΜ. και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να κατασκευάζει παπούτσια ή να έχει οποιαδήποτε παραγωγική δραστηριότητα

β) κατά τη χρήση 2011 δεν παρουσίασε καμία δραστηριότητα

γ) κατά τη χρήση 2012 εξέδωσε εννέα (9) τιμολόγια πώλησης αξίας 315,230,00 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 72.502,90 €, ήτοι συνολικής αξίας 387.732,90 € προς την επιχείρηση του με διακριτικό τίτλο και ΑΦΜ

δ) κατά τη χρήση 2013 εξέδωσε έντεκα (11) τιμολόγια πώλησης αξίας 1.271.900,00 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 292.537,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 1.564.437,00 € προς την επιχείρηση του με διακριτικό τίτλο και ΑΦΜ

Από τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει των διατάξεων του ν. 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος, του ν. 2859/2000 περί φορολογίας ΦΠΑ, του ΠΔ 186/92 περί της τήρησης βιβλίων και στοιχείων και του άρθρου 6 ν. 2523/97 περί προστίμων ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και υποκρυπτόμενος εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ανύπαρκτων ουσιαστικά επιχειρήσεων και συγκεκριμένα:

Χρήση 2010

Α) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση δέκα οκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 50.205,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 11.547,15€.

Β) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 44.000,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 9.480,00€.

Γ) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 132.826,46€, πλέον ΦΠΑ αξίας 30.550,09€.

Δ) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 74.450,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 16.163,50€.

Χρήση 2011

Α) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 20.400,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 4.692,00€.

Β) Εμπλοκή του ως αυτουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς τις επιχειρήσεις «.....-ΑΦΜ.», «.....-ΑΦΜ.», «..... - ΑΦΜ.», αξίας 253.550,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 58.316,50€.

Χρήση 2012

- Α) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 13.850,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 3.185,50€.
- Β) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 20.700,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 4.761,00€.
- Γ) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 16.200,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 3.726,00€.
- Δ) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 1.480,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 340,40€.
- Ε) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 286.582,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 65.913,86€.
- ΣΤ) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 15.000,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 3.450,00€.
- Ζ) Έκδοση εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα επιχείρηση προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 315.230,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 72.502,90€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Χρήση 2013

- Α) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 1.053.520,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 242.309,60€.
- Β) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 127.160,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 29.246,80€.
- Γ) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 1.050,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 241,50€.
- Δ) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 2.010,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 462,30€.
- Ε) Εμπλοκή του ως αυτοργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 4.260,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 979,80€.

ΣΤ) Εμπλοκή του ως αυτοουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 571,60€, πλέον ΦΠΑ αξίας 131,47€.

Ζ) Εμπλοκή του ως αυτοουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 700,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 161,00€.

Η) Εμπλοκή του ως αυτοουργού –υποκρυπτόμενου στην έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ.» προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 93.375,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 21.476,25€.

Θ) Έκδοση έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα επιχείρηση προς την επιχείρηση «.....-ΑΦΜ.», αξίας 1.271.900,00€, πλέον ΦΠΑ αξίας 292.537,00€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Μετά τις παραπάνω διαπιστώσεις και σε συνδυασμό με την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ. 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, με προσαύξηση αυτών κατά ποσοστό 8%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 ν. 2238/94 και των καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/94, με προσαύξηση του ΜΣΚΚ κατά 80%. Ακολούθως προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος και επέβαλε τα πρόστιμα ΚΒΣ και άρθρου 6 ν. 2523/97, λόγω της λήψης και έκδοσης των ως άνω φορολογικών στοιχείων και εξέδωσε τις παρακάτω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και άρθρου 6 ν. 2523/97 ως ακολούθως:

- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **120.692,58** ευρώ, λόγω: α) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αυτοουργός-υποκρυπτόμενος σε 41 περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 301.481,46€, πλέον ΦΠΑ 67.740,74€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 120.592,58€ β) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ήτοι ποσό προστίμου 100,00€.

- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **109.680,00** ευρώ, λόγω: α) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αυτοργός-υποκρυπτόμενος σε 17 περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 273.950,00€, πλέον ΦΠΑ 63.008,50€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 109.580,00€ β) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ήτοι ποσό προστίμου 100,00€.
- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **267.716,80** ευρώ, λόγω: α) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε 9 περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 337.332,00€, πλέον ΦΠΑ 77.586,36€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 134.932,80€ β) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αυτοργός-υποκρυπτόμενος σε 13 περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 331.710,00€, πλέον ΦΠΑ 76.293,30€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 132.684,00€ γ) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ήτοι ποσό προστίμου 100,00€.
- Με την υπ' αριθμόν **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **984.468,40** ευρώ, λόγω: α) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε 17 περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 1.280.491,00€, πλέον ΦΠΑ 294.512,93€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 512.196,40€ β) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αυτοργός-υποκρυπτόμενος σε 12

περιπτώσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, εκάστου άνω των 880 ευρώ, συνολικής καθαρής αξίας 1.180.680,00€, πλέον ΦΠΑ 271.556,40€, κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3, περ. β' ν. 4337/2015, ήτοι ποσό προστίμου 472.272,00€.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2010 – 31/12/2010** (οικ. έτους 2011), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 13.549,69€, πλέον πρόσθετου φόρου 16.259,63€, ήτοι συνολικό ποσό **29.809,32€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2011 – 31/12/2011** (οικ. έτους 2012), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.455,82€, πλέον πρόσθετου φόρου 8.946,98€, ήτοι συνολικό ποσό **16.402,80€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31/12/2012** (οικ. έτους 2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 26.506,59€, πλέον πρόσθετου φόρου 31.807,91€, ήτοι συνολικό ποσό **58.314,50€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2013 – 31/12/2013** (οικ. έτους 2014), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 130.577,05€, πλέον πρόσθετου φόρου 137.105,90€, ήτοι συνολικό ποσό **267.682,95€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2010 – 31/12/2010**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 98.261,10€, πλέον πρόσθετου φόρου 117.913,32€, ήτοι συνολικό ποσό **216.174,42€**, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών, λόγω των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων συνεπεία του εξωλογιστικού

προσδιορισμού και της μη αναγνώρισης του συνόλου των φορολογητέων εισροών και του ΦΠΑ αυτών, εξαιτίας της μη προσκόμισης των παραστατικών αγορών και δαπανών.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2011 – 31/12/2011**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 68.049,18€, πλέον πρόσθετου φόρου 81.659,02€, ήτοι συνολικό ποσό **149.708,20€**, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών, λόγω των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων συνεπεία του εξωλογιστικού προσδιορισμού και της μη αναγνώρισης του συνόλου των φορολογητέων εισροών και του ΦΠΑ αυτών, εξαιτίας της μη προσκόμισης των παραστατικών αγορών και δαπανών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31/12/2012**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 166.190,02€, πλέον πρόσθετου φόρου 199.428,03€, ήτοι συνολικό ποσό **365.618,05€**, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών, λόγω των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων συνεπεία του εξωλογιστικού προσδιορισμού και της μη αναγνώρισης του συνόλου των φορολογητέων εισροών και του ΦΠΑ αυτών, εξαιτίας της μη προσκόμισης των παραστατικών αγορών και δαπανών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2013 – 31/12/2013**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 611.213,04€, πλέον πρόσθετου φόρου 733.455,65€, ήτοι συνολικό ποσό **1.344.668,69€**, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών και εισροών, λόγω των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων συνεπεία του εξωλογιστικού προσδιορισμού και της μη αναγνώρισης του συνόλου των φορολογητέων εισροών και του ΦΠΑ αυτών, εξαιτίας της μη προσκόμισης των παραστατικών αγορών και δαπανών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 ν. 4472/217)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2010 – 31/12/2010**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **33.870,37€**, επειδή ως αυτουργός-υποκruptόμενος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν απέδωσε το φόρο.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 ν. 4472/217)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2011 – 31/12/2011**, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **31.504,25€**, επειδή ως αυτοургός-υποκρυπτόμενος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν απέδωσε το φόρο.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 ν. 4472/217)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2012 – 31/12/2012**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **76.939,83€**, επειδή ως αυτοургός-υποκρυπτόμενος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν απέδωσε το φόρο.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 ν. 4472/217)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου **1/1/2013 – 31/12/2013**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **283.034,67€**, επειδή ως αυτοургός-υποκρυπτόμενος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν απέδωσε το φόρο.

Με τη με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι στο σύνολο τους μη νόμιμες και ακυρωτές λόγω πλάνης περί τα πράγματα και ειδικότερα λόγω εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, διότι εκδόθηκαν χωρίς την απαιτούμενη από το νόμο ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, λόγω παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, καθόσον τα επιβληθέντα πρόστιμα και οι προσσαυξήσεις είναι δυσανάλογα προς τη φερόμενη παράβαση.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2010 και 2011 και προς επιβολή των επιβληθέντων φόρων και προστίμων.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ειδικότερα χωρίς να παρασχεθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοσή τους.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί πλάνης περί τα πράγματα και εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του

εκδότη και ως προς τη συναλλαγή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς και έλλειψης της απαιτούμενης από το νόμο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 23 ν. 4174/2013** «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 προβλέπονται στον Κώδικα».

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 εμπειριστατωμένα 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 άρθρ. **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, 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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 επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του Ν.2523/97 «3.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. Εικονικό 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 τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 «**5.Ως άμεσοι συνεργοί** του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή **όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος**, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος».

Επειδή ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α΄ 15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28 Ιανουαρίου 2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση». Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή. Σε σχέση με τα προαναφερόμενα σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που

διαπιστώνεται ότι ο φερόμενος εκδότης δεν είναι παντελώς αμέτοχος με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, οι φορολογικές και λοιπές κυρώσεις επιβάλλονται αυτοτελώς και παράλληλα τόσο στο φερόμενο εκδότη, όσο και στον υποκρυπτόμενο ο οποίος ασκεί πράγματι την επιχείρηση (Σ.Τ.Ε. 3446/2000 και 4347/2001).

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 στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και υποκρυπτόμενος εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων ανύπαρκτων ουσιαστικά επιχειρήσεων κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2010-2013.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των χρήσεων 2010 και 2011 και προς επιβολή των επιβληθέντων φόρων και προστίμων.

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

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 5 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...5. **Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος** ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, **το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και **μετά την πάροδο δεκαετίας** εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε 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.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την

επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο αρχική ή συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής των χρήσεων 2010 και 2011.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα κρινόμενα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής. Ακολουθώντας, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία εισοδήματος και για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής στις χρήσεις 2010 και 2011 στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και στα πρόστιμα ΚΒΣ και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής. Για τη διαχειριστική δε περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, λόγω της υποβληθείσης εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ η προθεσμία παραγραφής καθίσταται πενταετής και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης του οικείου έτους. Ακολουθώντας, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής εγγραφής των προστίμων ΦΠΑ με την κύρια φορολογία και ως εκ τούτου δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής στις χρήσεις 2010 και 2011 στο ΦΠΑ και τα πρόστιμα ΦΠΑ και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εκδόσεως των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ειδικότερα χωρίς να παρασχεθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοσή τους.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της

φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και κοινοποίησε στις-2017 το αριθμ.-2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων, ο προσφεύγων δε, ανταποκρινόμενος, υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.-2015 έγγραφο υπόμνημα του, συνεπώς δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, καθόσον τα επιβληθέντα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις είναι δυσανάλογα προς τη φερόμενη παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

«..β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., **ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο**, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010, ΣΤΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣΤΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. αποφ. ΔΕΚ της 12.1.2001, υπόθεση C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του ν. 2523/1997 που ρυθμίζει το σύστημα προσδιορισμού των προστίμων, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, **δεν αντίκεινται** στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, ν. 4174/2013 και ακολούθως του ν. 4337/2015 συστήματος

αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του γεγονότος ότι οι σχετικές διατάξεις, οι οποίες καθιστούν τυπική την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζουν δε το ως άνω πρόστιμο κατ'αντικειμενικό τρόπο, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, **δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια** να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπιζόταν βάσει του Ν. 2523/1997 και ακολούθως των ν. 4174/2013 και 4337/2015 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος) πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»*.

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, το οποίο προβλέπει πλέον πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας ΦΠΑ, αντί του τριπλασίου της αξίας του ΦΠΑ που προέβλεπε το άρθρο 6 ν. 2523/97 στην περίπτωση που ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ και ως εκ τούτου θέμα παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας, καθόσον τα επιβληθέντα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις είναι δυσανάλογα προς τη φερόμενη παράβαση, δεν μπορεί να τεθεί.

Ομοίως, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Συνεπώς η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας, καθόσον τα επιβληθέντα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις είναι δυσανάλογα προς τη φερόμενη παράβαση, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Όσον αφορά την επιβολή των προσαυξήσεων βάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός, δεδομένου ότι συντρέχει η περίπτωση εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 ν. 4509/2017 ως ακολούθως:

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 στο 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 με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «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 υπ' αριθμ.,, **και** πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 αντίστοιχα και επί των αριθμ., **και** πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011:

Διαφορά φόρου: 13.549,69 €

	(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 X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	16.259,63	6.774,84	5.242,37	12.017,21	12.017,21

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: 7.455,82 €

	(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	8.946,98	3.727,91	2.884,66	6.612,57	6.612,57

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013:

Διαφορά φόρου: 26.506,59 €

	(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	31.807,91	13.253,29	10.255,40	23.508,69	23.508,69

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014:

Διαφορά φόρου: 130.577,05 €

	(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	137.105,90	65.288,52	50.520,26	115.808,78	115.808,78

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010:

Διαφορά φόρου: 98.261,10 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	117.913,32	49.130,55	38.017,22	87.147,77	87.147,77

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: 68.049,18 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	81.659,02	34.024,59	26.328,23	60.352,82	60.352,82

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012:

Διαφορά φόρου: 166.190,02 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	199.428,03	83.095,01	64.298,92	147.393,93	147.393,93

– Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013:

Διαφορά φόρου: 611.213,04 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ
--	-----	-----	-----	------------	------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/199 7 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	733.455,65	305.606,52	236.478,33	542.084,85	542.084,85

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία: και διακριτικό τίτλο-**Α.Φ.Μ.**: και συγκεκριμένα:

A. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

1) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικ. Έτους 2011)

2) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικ. Έτους 2012)

3) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2012 – 31/12/2012 (οικ. Έτους 2013)

4) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2013 – 31/12/2013 (οικ. Έτους 2014)

5) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

6) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

7) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

8) της **υπ' αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

ως προς την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης επί των πρόσθετων φόρων δυνάμει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

5) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

6) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

7) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

8) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	13.549,69	13.549,69
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	16.259,63	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		6.774,84
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		5.242,37
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	29.809,32	25.566,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		25.566,90 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.455,82	7.455,82
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	8.946,98	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		3.727,91
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		2.884,66
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	16.402,80	14.068,39

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.068,39 €
---	--------------------

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	26.506,59	26.506,59
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	31.807,91	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		13.253,29
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		10.255,40
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	58.314,50	50.015,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		50.015,28 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	130.577,05	130.577,05
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	137.105,90	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		65.288,52
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		50.520,26
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	267.682,95	246.385,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		246.385,83€

Γ. ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	98.261,10	98.261,10
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	117.913,32	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		49.130,55
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		38.017,22
Σύνολο φόρου για καταβολή	216.174,42	185.408,87 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	68.049,18	68.049,18
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	81.659,02	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		34.024,59
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		26.328,23
Σύνολο φόρου για καταβολή	149.708,20	128.402,00 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	166.190,02	166.190,02

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	199.428,03	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		83.095,01
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		64.298,92
Σύνολο φόρου για καταβολή	365.618,05	313.583,95 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	611.213,04	611.213,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	733.455,65	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		305.606,52
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		236.478,33
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.344.668,69	1.153.297,89 €

Γ. Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010	120.692,58
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011	109.680,00
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012	267.716,80
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2013	984.468,40

Δ. Ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 ν. 4472/2017)

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010	33.870,37
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011	31.504,25
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012	76.939,83
Υπ'αρ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2013	283.034,67

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.