



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/05/2018

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

Αριθμός απόφασης: 990

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία "....." με διακριτικό τίτλο "..... με **ΑΦΜ:** **και έδρα στην** επί της οδού, Τ.Κ., η οποία εκπροσωπείται νόμιμα από τον σύνδικο πτώχευσης, κατά των α) με αριθ. -2017 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006- 31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα β) με αριθμ. -2017 πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006- 31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα, γ) με αριθ.

..... **-2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2009 και 2010, αντίστοιχα, δ) με αριθμ. **-2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006- 31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....”, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 121.518,50 € (303.796,25 Χ40%), λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 303.796,25 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 165.591,80 € (413.979,50 Χ40%), λόγω λήψης επτά (7) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 413.979,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 960,00 € (2.400,00 Χ40%), λόγω λήψης ενός (1) εικονικού ως προς τη συναλλαγή στοιχείου, καθαρής αξίας 2.400,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 280,00 € (700,00 Χ40%), λόγω λήψης ενός (1) εικονικού ως προς τη συναλλαγή στοιχείου, καθαρής αξίας 700,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, ύψους 28.835,64 € (57.671,29 X50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, ύψους 39.328,05 € (78.656,11 X50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, ύψους 228,00 € (456,00 X50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη αριθ. **-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017, ύψους 66,50 € (133,00 X50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη αριθ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 97.214,80 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 116.657,76 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 213.872,56 €.

Με τη αριθ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 120.054,05 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 144.064,86 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 264.118,91 €.

Με τη αριθ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 600,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 720,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 1.320,00 €.

Με τη αριθ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 175,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 210,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 385,00 €.

Με τη αριθ. **-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 57.671,29 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 69.205,54 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 126.876,83 €.

Με τη αριθ. **-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 78.656,11 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 94.387,33 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 173.043,44 €.

Με τη αριθ. **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 456,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 547,20 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 1.003,20 €.

Με τη αριθ. **-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 133,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 159,60 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 292,60 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια επανελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. προστίμου Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ. **-2016** σχετικής εντολής. Η ως άνω εταιρεία είχε ελεγχθεί, σε προγενέστερο χρόνο, με τακτικό φορολογικό έλεγχο για τα οικονομικά έτη 2006 έως και 2012 (χρήσεις 2005-2011), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005. Βάσει του με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ..... **-2017** πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» , κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003 έως και 2011, έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, από και προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την

προσφεύγουσα εταιρία. Σύμφωνα με το αριθμ. -2016 πληροφοριακό δελτίο, το οποίο συντάχθηκε αυθημερόν με την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, για την επιχείρηση «.....», προέκυψε ότι η ως άνω εταιρία, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.
2005	9	303.796,25	57.671,29
2006	7	413.979,50	78.656,11
2008	1	2.400,00	456,00
2009	1	700,00	133,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» τόσο προς την επιχείρηση “.....”, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στο με αριθμ. -2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και στην από 07/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε επανέλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, βάσει του οποίου τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν όπως προκύπτουν από τα βιβλία, ενώ τα καθαρά κέρδη με λογιστικό τρόπο και με την προσθήκη σε αυτά της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικές διαφορές. Επειδή τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, τα βιβλία και τα στοιχεία των υπό κρίση χρήσεων, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως επαρκή.

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

1. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών – αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
2. Εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στην έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου – πλημμελής έλεγχος – πλημμελής αιτιολογία – ουσιαστική αβασιμότητα των αιτιάσεων της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών.
3. Παραγραφή της διαχειριστικής χρήσης 2005.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους της απόδειξης

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

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

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τις υπό κρίση χρήσεις, λειτουργούσε με δραστηριότητα την ίδρυση, ανέγερση, οργάνωση ή εκμετάλλευση κτιριακών, ξενοδοχειακών και άλλων τουριστικών εγκαταστάσεων και παραθεριστικών οικισμών και γενικότερα την εκτέλεση και την εκμετάλλευση κάθε φύσεως τεχνικών έργων και κατασκευών σε ιδιόκτητα ή ξένα ακίνητα, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της, τήρησε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας, ύστερα από το από /2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρία, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 303.796,25 €, επτά εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 413.979,50 € , ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.400,00 € και ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 700,00 κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2005, 2006, 2008 και 2009, αντίστοιχα, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....». Η φορολογική

αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από τις ως άνω /2017 εκθέσεις ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησε, καταλήγοντας στη διαπίστωση ότι η ως άνω εταιρία δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές καθώς:

α) Το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν εικονικές άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να κατασκευάσει χωρίς α' β' ύλες ,

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

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

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά.

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

στ) Στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ. 2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

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

Σε όλες τις χρήσεις, παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα

αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Ειδικότερα, στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα εκ των οποίων τα δύο υπάλληλοι γραφείου, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 €, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€..

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες. Επιπλέον η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, τα όσα δε ισχυρίζεται περί επιλογής της υπεργολάβου εταιρίας «.....» με βάση την επαγγελματική της φερεγγυότητα και την υποβολή εκ μέρους της επωφελέστερων τιμών για την αναλαμβανόμενη παροχή υπηρεσίας, ουδόλως αποδεικνύονται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2005

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 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από

τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, 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, 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να 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). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

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

Επειδή με την ΠΟΛ. 1194/2017, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.

2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)....»

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2005.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. -**2016** έγγραφο της Θεσσαλονίκης, για τον εκδότη εικονικών «.....» με ΑΦΜ, το οποίο συντάχθηκε αυθημερόν με την έκδοση του με αριθμ. -2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 ν. 4174/2013 και ταυτίζεται με το τελικό πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στην από -2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ως άνω Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, αναδείχθηκε εντός της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (εν προκειμένω), μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994. Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής το τελευταίο έτος της παραγραφής, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2005, παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, ήτοι παραγράφεται κατά την 31/12/2017.

Απεναντίας, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., για τη χρήση 2005 έχει παραγραφεί κατά την 31/12/2016, αφενός, διότι στο Φ.Π.Α. δεν υπάρχει αντίστοιχη με του εισοδήματος διάταξη περί παράτασης παραγραφής κατά ένα ημερολογιακό έτος όταν το συμπληρωματικό στοιχείο περιέλθει το τελευταίο έτος της παραγραφής και αφετέρου, δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες στηρίχθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των με αριθμ. /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, αντίστοιχα, καθότι, θεωρούνται κατ'εφαρμογή των υπ'αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται δεκτός ως προς την ακύρωση των πράξεων Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της χρήσης 2005 ενώ απορρίπτεται ως προς την ακύρωση των πράξεων εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της εν λόγω χρήσης.

Επειδή περαιτέρω, 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.[...]

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. -2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2009 και 2010, αντίστοιχα και επί των αριθμ. -2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006:

Διαφορά φόρου: 97.214,80 €

	(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	116.657,76	48.607,40	37.612,41	86.219,81	86.219,81

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007:

–

Διαφορά φόρου: 120.054,05 €

	(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 X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	144.064,86	60.027,02	46.448,91	106.475,93	106.475,93

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009:

Διαφορά φόρου: 600,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	720,00	-	232,14	232,14	232,14

– Υπ' αριθμ. -2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010:

Διαφορά φόρου: 175,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ -	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	210,00	-	67,71	67,71	67,71

– Υπ' αριθμ. 2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006:

Διαφορά φόρου: 78.656,11 €

	(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	94.387,33	39.328,05	30.432,05	69.760,10	69.760,10

– Υπ' αριθμ. -**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: 456,00 €

	(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	547,20	228,00	176,43	404,43	404,43

Υπ' αριθμ. **2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009:

Διαφορά φόρου: 133,00 €

	(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	159,60	66,50	51,46	117,96	117,96

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα:

Α. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2005 και

β) της με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής χρήσης 2005,

λόγω παραγραφής

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

α) των με αριθμ. -2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2006, 2007, 2009 και 2010, (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 - 31/12/2005, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα), και την τροποποίηση αυτών αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017,

β) των με αριθμ. -2017 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα,

γ) των με αριθμ. -2017 πράξεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρου 49 του ν. 4472/2017, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα,

δ) των με αριθμ. -2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006, 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009, αντίστοιχα και την τροποποίηση αυτών, αποκλειστικά και μόνο για την εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

Α. Ως προς το εισόδημα

Οικονομικό έτος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
2006	 -2017	97.214,80	48.607,40	37.612,41	183.434,61
2007	 -2017	120.054,05	60.027,02	46.448,91	226.529,98
2009	 -2017	600,00	-	232,14	832,14
2010	 -2017	175,00	-	67,71	242,71

Β. Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2005	121.518,50
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006	165.591,80
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2008	960,00
Υπ'αρ. 2-2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2009	280,00

Γ. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειρ. περίοδος	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
01/01-31/12/2005	 -2017	0,00	0,00	0,00	0,00
01/01-31/12/2006	 -2017	78.656,11	39.328,05	30.432,05	148.416,21
01/01-31/12/2008	 -2017	456,00	228,00	176,43	860,43
01/01-31/12/2009	 -2017	133,00	66,50	51,46	250,96

Δ. Ως προς τα πρόστιμα Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2005	0,00
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2006	39.328,05
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2008	228,00
Υπ'αρ. -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2009	66,50

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

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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