



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

Θεσσαλονίκη, 22/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1007

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 εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αρ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου αρ.7§§3,5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006, **β)** της με αρ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, **γ)** της με αρ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2006, **δ)** της με αρ. **.../2017** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 και **ε)** της με αρ. **.../2017** πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/90 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006 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 Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **24.829,44€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **62.073,60€**, από την ατομική επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο ισούται με $62.073,60 \times 40 \% = 24.829,44€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 – οικονομικό έτος 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 194.284,39€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 233.141,27€, δη σύνολο φόρου **427,425,66€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω διαχειριστική περίοδο τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 319,43€ ενώ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 11.474,55€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 14.152,78€, δη σύνολο φόρου **25.946,76€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. **.../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α αρ. 6 του Ν.2523/97** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **5.896,99€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω πέντε (5) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **62.073,60€** πλέον ΦΠΑ **11.793,98€** σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/17, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $11.793,98€ \times 50\% = 5.896,99€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

- ✓ Με τη με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ειδική κύρωση ύψους **11.793,98€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης των προαναφερθέντων πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκαν βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επανελέγχου ΦΠΑ, ελέγχου άρθρου 6 του Ν.2523/97 και ελέγχου άρθρου 8 του Ν.1882/90 της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν **α)** το με αρ. πρωτ. .../2017 (αρ. πρωτ. εισερχομένου .../2017) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... και η συνημμένη σε αυτό από .../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την ατομική επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.073,60€ από την ως άνω ατομική επιχείρηση αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ... , **β)** το με αρ. πρωτ. **ΕΜΠ .../2014** (αρ. πρωτ. εισερχομένου .../2014) έγγραφο της **Περιφερειακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ ...**, με το οποίο διαβιβάστηκε το με αρ. πρωτ. .../2014 έγγραφο της .. Τράπεζας ... με συνημμένα σε αυτό φωτοαντίγραφα έντεκα (11) τραπεζικών παραστατικών τα οποία αφορούσαν καταθέσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εντός της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου και **γ)** το με αρ. πρωτ. .../2017 πληροφοριακό δελτίο της ... που αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 4.635,00€.

Σύμφωνα με τις από .../2017 ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... , διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «... » και συγκεκριμένα τα παρακάτω:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
...2006	Τιμ. ...	12.688,00€	2.410,72€	15.098,72€
...2006	Τιμ. ...	13.938,50€	2.648,32€	16.586,82€
...2006	Τιμ. ...	13.328,50€	2.532,42€	15.860,92€
...2006	Τιμ. ...	9.522,10€	1.809,20€	11.331,30€
...2006	Τιμ. ...	12.596,50€	2.393,34€	14.989,84€
Συνολική Εικονική Αξία		62.073,60€	11.793,98€	73.867,58€

Όσον αφορά στα υπόλοιπα δελτία πληροφοριών δε διαπιστώθηκαν παραβάσεις και σημειώνονται τα εξής:

α) Σχετικά με το με αρ. πρωτ. .../2014 έγγραφο της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ ... που αφορούσε αναλήψεις χρηματικών ποσών από λογαριασμό της προσφεύγουσας στην τράπεζα ... και την εν συνεχεία άμεση κατάθεση τους σε τραπεζικό λογαριασμό του ..., διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... έλεγχος στον Σύμφωνα με την αριθ. .../2015 εντολή και την από .../2017 σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι οι εν λόγω καταθέσεις αποτελούν επιστροφή δανείου που ο ανωτέρω είχε χορηγήσει στην προσφεύγουσα, η χορήγηση του ανωτέρω δανείου υπήχθη σε φορολογία (τέλη χαρτοσήμου), κρίθηκε ότι δεν υφίστατο περαιτέρω υποχρέωση της προσφεύγουσας.

β) Σχετικά με το υπ' αρ. πρωτ. .../2017 πληροφοριακό δελτίο της ... που αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης, εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ:... καθαρής αξίας 4.635,00€, διαπιστώθηκε ότι για το εν λόγω φορολογικό στοιχείο η προσφεύγουσα υπήχθη στις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/10 και βεβαιώθηκε το 55% της ως άνω αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι 2.549,25€ (ΑΤΒ .../2011 Δ.Ο.Υ. ...). Όπως διαπιστώθηκε από το σύστημα Taxis η προσφεύγουσα εξόφλησε το ως άνω βεβαιωθέν ποσό, οπότε με τα αναφερόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/10, κρίθηκε ότι δεν υφίστατο περαιτέρω υποχρέωση της προσφεύγουσας.

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την υπό κρίση χρήση 2006 έχει παραγραφεί λόγω της ΣΤΕ 1738/2017.
2. Τα υπό κρίση τιμολόγια δεν κρίθηκαν εικονικά σε προγενέστερο τακτικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το ΠΕΚ ... για τη χρήση 2006 - Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

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, προΐσχύουσες 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, 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, 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 το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. 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, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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, 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 αποσπεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)...ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως **καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, **ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών** (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999 και ΣΤΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α'

(Φορολογία Εισοδήματος) και β` (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

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

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2007 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. στις .../2007 (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής) και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις .../2007.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1037/05 στην προσφεύγουσα από το ΠΕΚ ... και βεβαιώθηκαν οι σχετικοί φόροι (ΑΤΒ:/2009).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. .../2017 (αρ. πρωτ. εισ:..../2017) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... και η συνημμένη σε αυτό από .../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας φορολογικής αρχής, που περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2017, δη πέραν του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής και μετά την έκδοση αρχικών φύλλων ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006, αλλά εντός του τελευταίου έτους της δεκαετούς παραγραφής (.../2017), συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο ΚΒΣ για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο καθίσταται δεκαετής παρατεινόμενος μάλιστα κατά ένα έτος ακόμη δη έως τις **31/12/2018**, εφόσον το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Το δε δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97 αλλά και ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90, δεν είχε παραγραφεί έως τις **31/12/2017** σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 και τη νομολογία (ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις .../2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2006**, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, φόρου και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 καθώς και ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί πραγματικών συναλλαγών καθώς τα επίμαχα τιμολόγια δεν κρίθηκαν εικονικά από προγενέστερο τακτικό φορολογικό έλεγχο, μη εικονικότητας συναλλαγών, πλημμελούς κρίσης ελέγχου και αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

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 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990** ορίζεται ότι: «*12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων*».

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 εμπεριστατωμένα 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 62 παρ. 3 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

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, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012**).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1087-10/6/2005** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005», με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1037/2005 ορίστηκε ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 καθώς και 2 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών ή μερικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, κατά περίπτωση, ισχύουν και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επανελέγχου ΦΠΑ, ελέγχου άρθρου 6 του Ν.2523/97 και ελέγχου άρθρου 8 του Ν.1882/90 της Δ.Ο.Υ. ... , ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. ...- με αρ. πρωτ. .../2017 (αρ. πρωτ. εισ.:.../2017) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... και στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από .../2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας φορολογικής αρχής για την ατομική επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** . Συνοπτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ✓ α) Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις προς την επιχείρηση «... » (αγορές της), είναι πλαστά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες β) η μη διάθεση στοιχείων στον έλεγχο, η έκδοση πλήθους παραστατικών πλέον των θεωρημένων, η έκδοση παραστατικών χωρίς πραγματικά στοιχεία και οι λοιπές πλημμέλειες έκδοσης και τήρησης των ανωτέρω στοιχείων, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο ... εξέδιδε κατά παραγγελία εικονικά φορολογικά στοιχεία και γ) η μη καταχώρηση των παραστατικών στα βιβλία και η μη δήλωσή τους στις σχετικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ φανερώνουν την προσπάθεια της εν λόγω επιχείρησης για συγκαλύψη των ενεργειών της.
- ✓ Από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έλαβε τα επίμαχα πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «... » και τα καταχώρησε στα βιβλία της στο τέλος της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου (κατά τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο), η δε εξόφληση αυτών - σύμφωνα με τις συγκεκριμένες ημερολογιακές εγγραφές - συντελέσθηκε σε όλες της περιπτώσεις, την ίδια ημέρα εκδόσεώς τους, τοις μετρητοίς με πίστωση του λογαριασμού ΕΓΛΣ 38.00.00.00 Ταμείο Επιχείρησης, γεγονός το οποίο συντείνει την περί εικονικότητας κρίση αυτών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της περί πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, οι οποίοι **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 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 ότι: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **194.284,39€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	233.141,27 €	97.142,20 €	75.168,63 €	172.310,83 €	172.310,83 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α:

Διαφορά φόρου: **11.793,98€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	14.152,78 €	5.896,99 €	4.563,09 €	10.460,08 €	10.460,08 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- ✓ Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	24.829,44€

- ✓ Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	194.284,39 €	194.284,39 €
Πρόσθετος φόρος	233.141,27 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		97.142,20 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		75.168,63 €
Καταλογιζόμενο ποσό	427.425,66 €	366.595,22 €

- ✓ Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	11.793,98 €	11.793,98 €
Πρόσθετος φόρος	14.152,78 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		5.896,99 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		4.563,09 €
Καταλογιζόμενο ποσό	25.946,76 €	22.254,06 €

- ✓ Η με αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.6 του Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	5.896,99€

- ✓ Η με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/90

	Ποσό
Πρόστιμο	11.793,98€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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