



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 16/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2431

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»**, **ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού κατά:

α) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικον. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006),

β) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και

γ) της υπ' αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 του ν.2523/1997 & 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικον. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006),

β) την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και

γ) την υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 του ν.2523/1997 & 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 28/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 541.891,24€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 650.269,48 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.192.160,73€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 27/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι **α)** η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2006 εκατόν ενενήντα πέντε (195) εικονικά και πλαστά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.868.590,50€ πλέον ΦΠΑ 355.017,00€, εκδόσεως από την ήδη κριθείσα ως εικονική επιχείρηση, με ΑΦΜ:, **β)** ότι οι ως άνω παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, **αναλογούν στο 55,96% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων** της ελεγχόμενης χρήσης ύψους 3.339.111,74€ και **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2007 **ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** οικονομικού έτους 2007, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 355.017,00€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 426.020,40€, ήτοι συνολικό ποσό 781.037,40€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 27/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού

ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2015 εντολής μερικού ελέγχου του ως άνω Προϊσταμένου.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσης 2006, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή για την ως άνω χρήση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των ως άνω ληφθέντων εικονικών και πλαστών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.868.590,50€ πλέον ΦΠΑ 355.017,00€.

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρα 6 ν.2523/97 & 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 177.508,50€.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης των ως άνω εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017 ήτοι την επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του φόρου που εξέπεσε τη χρήση 2006 (355.017,00€ Χ50% = 177.508,50€).

Σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας έχει ήδη εκδοθεί η με αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **3.737.181,00€**, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§1,4 του ν.2523/997.

Το ως άνω πρόστιμο αφορά σε λήψη των ως άνω επίμαχων εκατόν ενενήντα πέντε (195) εικονικών και πλαστών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.868.590,50€ πλέον ΦΠΑ 355.017,00€, εκδόσεως από την ήδη κριθείσα ως εικονική επιχείρηση, με ΑΦΜ:

Ο προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και την εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων άλλως την τροποποίηση τους κατ' εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων των άρθρων 58 και 58^α του ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η έκδοση σε βάρος της των προσβαλλόμενων πράξεως, καθώς το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό για τη διαχειριστική περίοδο 2006 έχει υποπέσει σε παραγραφή, ήδη από 31/12/2012., σύμφωνα με την ΣτΕ 1738/2017. Εξάλλου, η αναφερόμενη από 25.6.2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, δεν δύναται να εκληφθεί ως «συμπληρωματικό στοιχείο» κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994, το οποίο δικαιολογεί τον επανέλεγχο και την έκδοση συμπληρωματικών (ή, έστω, αρχικών) φύλλων ελέγχου, καθόσον, όπως άλλωστε ομολογείται, τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, είχαν ήδη κατασχεθεί από την

Υπηρεσία αυτή (Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής) με την υπ' αριθ...../2011 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων και βρίσκονταν στη διάθεση της φορολογικής Αρχής προς έλεγχο και επεξεργασία, ήδη από του έτους 2011, δηλαδή μεσούσης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και, πάντως, πριν από την επέλευσή της στις 31.12.2012.

2. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εξέλαβε ως θέσφατα τα αναγραφόμενα στην από 25.6.2013 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, χωρίς, όπως όφειλε, να ελέγξει και επαληθεύσει τα εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά, ενεργώντας και ο ίδιος ουσιαστικό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα την ανατιολόγητη επιβολή προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Δηλαδή, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν διενήργησε ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα, αλλά έμμεσα συνήγαγε τις αποδιδόμενες διαπιστώσεις της, μεταθέτοντας ανεπίτρεπτα προς την προσφεύγουσα το βάρος της απόδειξης.
3. Για την αποδοθείσα παράβαση του Κ.Β.Σ., είχε εκδοθεί η υπ' αριθ...../2013 Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατά της οποίας η προσφεύγουσα είχε ασκήσει την υπ' αριθ.Πρωτ...../2013 ενδικοφανή προσφυγή. Ήδη, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής της, έχει ασκήσει την από 24.3.2014 και με γενικό αριθμό κατάθεσης/2014 νομότυπη και εμπρόθεσμη προσφυγή, η οποία εκκρεμοδικεί ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Συνακόλουθα, η εν λόγω παράβαση δεν έχει έως σήμερα καταστεί οριστική, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες Πράξεις, με τις οποίες αναμορφώνονται τα δεδομένα των δηλώσεων της φορολογίας εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, να καθίστανται ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, για το λόγο ότι έχουν εκδοθεί πρόωρα, ήτοι **προ της απαιτούμενης οριστικοποίησης της σχετικής παράβασης διατάξεων του Κ.Β.Σ.**
4. Τόσο η επιχείρηση όσο και ο μοναδικός εταίρος αυτής και διαχειριστής της,, δεν ετύγχαναν άγνωστα φορολογικώς πρόσωπα (αφού η Εταιρία αυτή είχε νόμιμα συσταθεί, είχε νόμιμα δηλωθεί η έναρξη του επιτηδεύματός της, είχε διενεργηθεί η προβλεπόμενη αυτοψία στην έδρα αυτής, της είχαν θεωρηθεί νόμιμα φορολογικά στοιχεία, από τα στελέχη των οποίων φέρεται ότι εκδόθηκαν και τα επίδικα κ.ο.κ.),
5. Αλλά και η περίπτωση εικονικότητας των ιδίων φορολογικών στοιχείων, λόγω ανυπαρξίας των συναλλαγών, αποκλείεται, καθόσον οι υπηρεσίες καθαρισμών που περιγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που έλαβε η προσφεύγουσα, αποδεδειγμένα παρασχέθηκαν προς τους πελάτες της, μετά των οποίων είχε ήδη συνάψει σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά νομίμως θεωρηθέντα από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ στις ίδιες εργασίες καθαρισμών αναλώθηκαν και τα υλικά (είδη καθαρισμού) που περιγράφονται στα επίδικα δελτία αποστολής-τιμολόγια πώλησης. Στην εκδότρια ανατέθηκε υπεργολαβικά η εκτέλεση των εργολαβιών μας βάσει αντίστοιχων ιδιωτικών συμφωνητικών, τα οποία ομοίως υποβλήθηκαν στις διατυπώσεις θεώρησής τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

6. Και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί ότι τα μνημονευόμενα φορολογικά στοιχεία είναι «εικονικά», κατά την έννοια και μόνο που τους προσδίδει η Φορολογική Αρχή, η προσφεύγουσα δεν υπέχει καμιά ευθύνη, αφού δεν γνώριζε και ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει αυτή την εικονικότητα, νόμιμα δηλαδή αποδεικνύει τελούσε σε **καλή πίστη** κατά το χρόνο των συναλλαγών (ΣτΕ.6554/1998, 3198/1996, 1217/1995, 2844/1992, 958/1992, 692/1988). Και τούτο, λαμβανομένου ιδίως υπόψη ότι, εάν η επιχείρησή γνώριζε την αποδιδόμενη εικονικότητα και δεν τελούσε σε καλή πίστη, ασφαλώς δεν θα συμπεριλάμβανε τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία στη συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων των προμηθευτών της άρθρου 20 παρ.1 του Π.Δ.186/1992, η οποία, όπως είναι κοινώς γνωστό, υποβάλλεται προς διασταύρωση των στοιχείων των συναλλαγών.
7. Τόσο η σύνταξη όσο και η επίδοση αντιγράφου της υπ' αριθ...../2011 έκθεσης κατάσχεσης, ενεργήθηκαν πλημμελώς. Συνακόλουθα, τόσο η υπ' αριθ...../2013 Απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών όσο και οι εδώ προσβαλλόμενες Πράξεις, ερειδόμενες στην επεξεργασία των στοιχείων που κατασχέθηκαν με μη νόμιμη έκθεση κατάσχεσης από την επιχείρησή, είναι ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, λόγω πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
8. Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Απόδειξη με βάση άλλες μεθόδους (π.χ. «κλειστή αποθήκη») και όχι με έλεγχο στους λήπτες των εκδοθέντων τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη (ΣτΕ.1278/2011).
9. Εφόσον τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ήθελε θεωρηθεί ότι τυγχάνουν εικονικά (αποκλειστικά) ως προς το πρόσωπο της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, αίρεται και η κρίση της φορολογικής Αρχής περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2006. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ.186/1992, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 7 παρ.1 του Ν.3052/2002, *έπρεπε να κριθούν ανεπαρκή.*
10. Επειδή δεν αποδεικνύεται η αποδιδόμενη ανακρίβεια, παράνομα και καταχρηστικά η φορολογική Αρχή προέβη στην προσαύξηση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων κατά ποσοστό 8% και προσδιόρισε εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα 3.606.240,68 ευρώ. Ομοίως παράνομα και καταχρηστικά, το συνολικό ποσό της καθαρής αξίας των χαρακτηριζόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων (1.868.590,50 €) προστέθηκε στα καθαρά κέρδη της χρήσης, ως δήθεν λογιστική διαφορά, με αποτέλεσμα τον (λογιστικό) προσδιορισμό των καθαρών κερδών στο ποσό του 1.908.662,84 €
11. Ως προς τον Φ.Π.Α, ομοίως παράνομα, αβάσιμα και καταχρηστικά, ο έλεγχος «δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της εκκαθαριστικής δήλωσης της χρήσης 2006 την αξία του Φ.Π.Α. των ως άνω εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων». (Πρβλ.ΓμωμΝΣΚ.134/2016 και 170/2014, που έγιναν αποδεκτές από τον Γ.Γ.Δ.Ε. με τις αντίστοιχες υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2016 και ΠΟΛ.1071/2015 εγκυκλίου του).

12. Άλλως, **όλως επικουρικά** και μόνον στην αδόκητη περίπτωση που δεν ήθελε γίνουν δεκτοί οι ουσιώδεις ως άνω ισχυρισμοί περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων Πράξεων, αντί προσθέτων φόρων, να καταλογισθούν πρόστιμα κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 παρ.1 και 58^Α παρ.2 του Ν.4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσεως πέραν της πενταετίας

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

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.

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, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά, αντικαταστάθηκε περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 ως εξής:

«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.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση γ΄ του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' 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 οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, στο άρθρο 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§§2,3 του ν.3212/2013, ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της

διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **Δ12Β 1171079/17-12-2010** έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «**Χρόνος παραγραφής** του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«**4.** Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης 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, με την απόφαση **2932/2017 του ΣτΕ** (σκέψη 7) 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, δηλαδή 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, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ** κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε ([2238/1994](#)), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

« Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με

την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και

διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), [ΣτΕ 2935/2017](#), σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 23/03/2007 και 01/03/2010 Εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οι οποίες στάλθηκαν στο ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΑΤΤΙΚΗΣ, **κρίθηκε ως ΕΙΚΟΝΙΚΗ** η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που εμπλέκονται σε συναλλαγές με την ως άνω εκδότρια είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση, το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε, την 16/05/2011, έλεγχο στην προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθ./2011 εντολής ελέγχου.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εκατόν ενενήντα πέντε (195) φορολογικών στοιχείων αξίας, τη χρήση 2006, εκδόσεως της επιχείρησης «.....».

Επειδή, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ, με την με αριθ. 611/16-05-2011 έκθεση κατάσχεσης, για περαιτέρω έλεγχο και επεξεργασία.

Επειδή, εν συνεχεία, **συντάχθηκε η από 20/06/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ του ΣΔΟΕ**, από το πόρισμα της οποίας προκύπτει ότι:

Τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2006**, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε εκατόν ενενήντα πέντε (195) εικονικά και πλαστά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας

1.868.590,50€ πλέον ΦΠΑ 355.017,00€, εκδόσεως από την ήδη κριθείσα ως εικονική επιχείρηση , με ΑΦΜ:

Επειδή, η ως άνω έκθεση του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΑΤΤΙΚΗΣ, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με το με αριθ. πρωτ./2013 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2013) Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ.

Επειδή, βάσει της ως άνω έκθεσης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την με αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, σε βάρος της προσφεύγουσας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **3.737.181,00€**, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§§1,4 του ν.2523/997.

Επειδή, κατόπιν, διενεργήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **ο υπό κρίση μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, δυνάμει της με αριθ./2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στη προσφεύγουσα εταιρεία έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος με την ΠΟΛ. 1037/2005 **έως και το οικον. έτος 2005.**

Επειδή, από τις από 27/12/2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την με αριθ./2007 αρχική **εκπρόθεσμη** δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικον. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006).

Επομένως, για τη **χρήση 2006** (οικονομικό έτος 2007), καθόσον η προσφεύγουσα έχει υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το ως άνω δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων εισοδήματος παραγράφεται μετά 15 έτη, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν. 2238/1994 και της [173/2006](#) ομόφωνης γνωμοδότησης του **Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους**, ήτοι το **2022.**

Επειδή, σε **κάθε περίπτωση**, με βάση τα ως άνω προκύπτει ότι το με αριθ. πρωτ./2013 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/2013) **Δελτίο Πληροφοριών** του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την προσφεύγουσα και με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η από 20/06/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, μετά την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετία και εντός της δεκαετίας, **αποτελεί** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994, **συμπληρωματικό στοιχείο**, με βάση το οποίο μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή, για το οικον. έτος 2007, εντός δεκαετίας, ήτοι έως 31/12/2017.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή, η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος οικον. έτους 2007, εκδόθηκε την 27/12/2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να ακυρωθεί είναι νόμω αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ 2006:

1. Έχει υποβληθεί με αριθ./2007 αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του TAXIS, δεν προκύπτει υποβολή της ανωτέρω δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.
2. Έχει διενεργηθεί προσωρινός έλεγχος ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, δυνάμει της με αριθ./2006 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου των ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και έχει εκδοθεί Προσωρινή **Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ** ποσού 28.049,00€ (ΑΤΒ/2006), για τη χρονική περίοδο από 01/01-31/05/2006.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57§§1,2 περ. γ' και 49§3 περ. γ' του ν.2859/2000, το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο**, με βάση το οποίο μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή, για τη χρήση 2006, εντός δεκαετίας, ήτοι έως 31/12/2017.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997) χρήσης 2006, εκδόθηκαν την 27/12/2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρέπει να ακυρωθούν είναι αβάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί φορολογικής και συναλλακτικής ύπαρξης της εκδότριας των τιμολογίων - Καλόπιστη λήψη τιμολογίων - Δικαίωμα έκπτωσης δαπανών και φόρου εισροών.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«4. 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.

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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή

συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή, στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« 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, 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: *«Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:*

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα

ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστewς λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.**134/2016** γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) **ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,**

β) **το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) **το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό** και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 22/03/2007 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ,

προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ:, με έδρα επί της οδού, είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε.**

Συγκεκριμένα,

- Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ διαπιστώθηκε ότι από το 2006, η εκδότρια δεν λειτουργούσε στη δηλωθείσα διεύθυνση, χωρίς να έχει υποβάλει σχετική δήλωση διακοπής ή μεταφοράς της έδρας.
- Δεν προκύπτει αγορά παγίων, αναλώσιμων ή εμπορευμάτων.
- Δεν έχει υποβάλει από ενάρξεως, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, δηλώσεις Φ.Μ.Υ., συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών –προμηθευτών.
- Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν τήρησε ποτέ τα θεωρηθέντα βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, αφού όλες οι σελίδες βρέθηκαν κενές.
- Τα εμφανιζόμενα μεταφορικά μέσα επί των εκδοθέντων στοιχείων, ανήκουν σε άλλους ιδιοκτήτες οι οποίοι έχουν δηλώσει ότι καμία σχέση δεν έχουν με την εκδότρια και ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν τα οχήματά τους για μεταφορά εμπορευμάτων από την εκδότρια.
- Σύμφωνα με έγγραφο του ΙΚΑ απασχόλησε δυο με τέσσερις καθαρίστριες με πλήρη απασχόληση από τον Μάρτιο 2005 έως τον Μάιο 2006 και δεν υπάρχουν καταγγελίες εργαζομένων που απασχολήθηκαν από την εκδότρια και δεν ασφαλίστηκαν.
- Σύμφωνα με τις επεξεργασμένες καταστάσεις του ΚΕ.Π.ΥΟ. στις χρήσεις 2006 και 2007 δε δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση, ενώ αντίστοιχα οι δηλωθείσες πωλήσεις της ανέρχονται στη χρήση 2006 στο ποσό των 2.869.069,96€ και στη χρήση 2007 στο ποσό των 517.875,50€.

Επειδή, το τελικό πόρισμα σχετικά με τις εκδότριες επιχειρήσεις είναι ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ:, ήταν μια επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας εικονική φορολογική εικόνα ενεργούς επιχείρησης, **ενώ ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη** ή μικρής παραγωγικής δυνατότητας (δυσανάλογης προς τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα εκδοθέντα στοιχεία) και οι λήπτες των στοιχείων συνέπραξαν ως ηθικοί αυτουργοί με την εκδότρια στην εικονική έκδοση των στοιχείων. Η εκδότρια πρόδηλα δεν είχε άλλο πραγματικό αντικείμενο εργασιών παρά μόνο την έκδοση κατ' εξακολούθηση και κατά σύστημα σωρείας εικονικών τιμολογίων και δεν εμφάνιζε εικόνα ενεργής και λειτουργούσας επιχείρησης. Οι ως άνω ενέργειες αποτελούν μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α. κτλ.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ προκύπτει ότι **η προσφεύγουσα εταιρεία:**

- Έχει συμπεριλάβει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στις δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και στη συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων πελατών και προμηθευτών της χρήσης 2006.
- Το Μάρτιο του 2006 εκδόθηκαν τα με αριθμούς – και

..... Τ.Π.Υ. από τα οποία προκύπτει ημερήσια απασχόληση 20 ωρών τεσσάρων υπαλλήλων.

- Τον Ιούνιο του 2006 εκδόθηκαν τα με αριθ.-.....-.....-.....-..... & Τ.Π.Υ. από τα οποία προκύπτει ημερήσια απασχόληση 23,3 ωρών τεσσάρων υπαλλήλων.
- Έχουν εκδοθεί Τ.Π.Υ. και τους μήνες Ιούλιο ως και Δεκέμβριο του 2006, ενώ η εκδότρια δεν φέρεται να απασχολεί προσωπικό, το εν λόγω διάστημα.
- Σε όλα τα Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως έδρα της προσφεύγουσας η διεύθυνση, όπου η προσφεύγουσα δεν έχει δηλώσει ποτέ κάποια εγκατάσταση.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά συμφωνητικά – συμβάσεις με υπηρεσίες, οργανισμούς και εταιρείες (ΟΣΕ, ΙΚΑ, ΔΕΠΑ ΑΘΗΝΩΝ, ΝΑΥΠΗΓΕΙΑ ΣΚΑΡΑΜΑΓΚΑ, ΓΑΔΑ, Α/Β ΒΑΣΙΛΟΠΟΥΛΟΣ), στις οποίες προσφέρθηκαν οι υπηρεσίες καθαρισμού.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά συμφωνητικά – συμβάσεις για την ανάθεση έργου με την εκδότρια.
- Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω παρασχεθείσες υπηρεσίες στη συνέχεια τιμολογήθηκαν από αυτή.

Επομένως, ορθώς, το τελικό πόρισμα του ελέγχου για την προσφεύγουσα είναι ότι έλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με μοναδικό σκοπό να εμφανίσει αυξημένες δαπάνες με συνέπεια την μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων στο φόρο εισοδήματος και στο ΦΠΑ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται καλοπιστία ως προς τη λήψη των επίμαχων στο σύνολό τους εικονικών φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 170/2014 και 134/2016 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, πρέπει να ακυρωθούν οι φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, ωστόσο, η προσφεύγουσα, τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν κατέθεσε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί καλής πίστης και επομένως απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσδίδεται στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Ως προς τους ισχυρισμούς περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων οικον. έτους 2007

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) ...,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

δ) ..., ε) ..., στ) ... ζ) ..., η) ..., θ) ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) β) γ) δ)

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται

εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επειδή, εν προκειμένω, στην με αριθ./2007 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2007, η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 3.339.111,74€. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων **είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα καθώς ανέρχεται σε ποσοστό 55,96% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης** [1.868.590,50/ 3.339.111,74].

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας **ανακριβή**, για το οικονομικό έτος 2007 βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94 και τις **φορολογητέες εκροές**, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης

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.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]**».

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

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. **1243/27-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ. **1243/2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήσης 01/01 – 31/12/2006):

Διαφορά φόρου: **541.891,24 €**

	(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	650.269,49 €	270.945,62 €	209.657,72 €	480.603,34 €	480.603,34 €

Επειδή, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2006:

Διαφορά φόρου: **355.017,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	426.020,40 €	177.508,50 €	137.356,08 €	314.864,58 €	314.864,58 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, χρήσεως 2006, μόνο ως προς τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006:

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	541.891,24 €	541.891,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	270.945,62 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		270.945,62 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		209.657,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.192.160,73 €	1.022.494,58 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

β) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	355.017,00 €	355.017,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	426.020,40 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι		177.508,50 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		137.356,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	781.037,40 €	669.881,58 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

γ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού: 177.508,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.