



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 2.5.18
Αριθμός απόφασης: 2219

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, και του ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, ως διαχειριστές της εταιρείας '.....', ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά

- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καθώς και την από 29.11.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **2.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και του, ως διαχειριστές της εταιρείας '.....', 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:

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, πρόστιμο ύψους 280.899,60 € (= 702.249,00 € X 40%), λόγω έκδοσης 600 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων (ΔΑ), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 702.249,00 €, καθώς και πρόστιμο ύψους 258.076,00 € (= 645.190,00 € X 40%), λόγω λήψης 315 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ – Τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 645.190,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 122.586,20 €, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, πρόστιμο ύψους 61.293,10 € (= 122.586,20 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με τις αρ./17 &/17 ανωτέρω πράξεις προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, στη χρήση 2006.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.11.17 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που αφορούσε τη χρήση 2006, και οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του με αρ./15 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής. Σημειωτέον ότι, προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο παλετών, είχε ήδη διακόψει από τις 19.12.13. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, η οποία ενσωματώθηκε στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, στις 23.6.2010, συνεργείο του ΣΔΟΕ διενήργησε έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση, που ήταν βασικός προμηθευτής της προσφεύγουσας, και κατασχέθηκε φορολογικό υλικό με την αρ./10 έκθεση κατάσχεσης. Τα ως άνω ληφθέντα από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία, χρήσεων 2006, 2007, 2008 και 2009, κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής δεδομένου ότι όλες οι αγορές της από τους προμηθευτές της ήταν εικονικές, γεγονός που συνεπάγεται και εικονικές πωλήσεις (εν προκειμένω προς την προσφεύγουσα). Οι αγορές της προσφεύγουσας από τον βασικό προμηθευτή της, την, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ακατέργαστης ξυλείας, αντιπροσώπευαν σε ποσοστό το 68,07%, 76%, 77,4% και 50,82% του συνόλου των αγορών της στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα. Οι προμηθευτές της ήταν οι επιχειρήσεις, και Από τις εν λόγω εταιρείες, οι (αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ηλεκτρικών συσκευών, ειδών οικιακής χρήσης), (αντικείμενο εργασιών εμπόριο ηλεκτρικών συσκευών) και (ξενοδοχειακή επιχείρηση), με τις οποίες η είχε μικρού ύψους συναλλαγές στις υπό κρίση χρήσεις

(1.271,11 €, 620,16 €, 440,00 €, αντίστοιχα), είχαν αντικείμενο εργασιών που δεν σχετίζεται με αυτό της Ο είχε αποβιώσει ήδη από τις 26.1.03, ήτοι πολλά έτη πριν από την ημερομηνία των σχετικών συναλλαγών. Ο είχε δηλώσει ως έδρα διεύθυνση από την οποία φέρεται να είχε αποχωρήσει ήδη από 12.8.03 και στην οποία δε φέρεται να είχε ασκήσει κάποιο επάγγελμα, ενώ η έναρξη εργασιών έγινε με πλαστή ταυτότητα. Η φέρεται εξαφανισμένη από τη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της, ήδη πριν από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων προς την, και αναζητείται από την Αστυνομία, το ΣΔΟΕ και προμηθευτές στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Η δε λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα ως έδρα της διεύθυνση, στην οποία λειτουργούσε από το 1980 άλλη επιχείρηση με την επωνυμία ‘-’, δεν έχει δηλώσει ως πελάτη της την, δεν είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος στις χρήσεις 2005 και 2006 στις οποίες είχε συναλλαγές με την, είχε καταστατικό σκοπό την εκτέλεση του τεχνικού έργου κατασκευής/ανακατασκευής γραμμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας στην περιοχή και η ανάληψη πάσης φύσης τεχνικών έργων της και άλλων εργοδοτών, ήτοι σκοπό άσχετο με την εμπορία παλετών, και είχε διάρκεια εταιρίας λήγουσα στις 9.8.1983. Σημειωτέον ότι, όπως προκύπτει από την αρ. /2009 απόδειξη πληρωμής, η προσφεύγουσα κατέβαλε στην στις 25.6.2009 ποσό 30.000,00 €, ήτοι μία ημέρα μετά το θάνατο του μοναδικού εταίρου της στις 24.6.2009.

Επιπροσθέτως, η Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διενεργώντας αυτοψία στο χώρο που είχε δηλωθεί ως έδρα της προσφεύγουσας στη διεύθυνση στις, διαπίστωσε ότι δεν υφίστατο ο εν λόγω αριθμός στην οδό αυτή, ούτε ήταν δυνατό να υφίσταται ιδιοκτησία στον αριθμό, καθώς, βάσει της αρίθμησης των εκατέρωθεν ιδιοκτησιών, ο εν λόγω αριθμός θα αντιστοιχούσε σε γέφυρα πάνω από την εθνική οδό. Η επιχείρηση, αν και φερόταν πως διακινούσε μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων, δε διέθετε ούτε μίσθωνε μηχανήματα αποθήκης για τη μεταφορά παλετών. Κύριος πελάτης της, σε ποσοστό 99% των πωλήσεων, ήταν η επιχείρηση ‘.....’. Από τα ανωτέρω, καθώς και από το διενεργηθέντα έλεγχο κλειστής αποθήκης και τις αποκλίσεις που προέκυψαν από αυτόν, δεδομένου ότι η επιχείρηση φερόταν να πουλάει εμπορεύματα που δεν είχε στην αποθήκη της, αποδεικνύεται η εικονικότητα των αγορών και των πωλήσεων της προσφεύγουσας.

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

1. Οι πράξεις δεν περιέχουν ημερομηνία έκδοσής τους, ημερομηνία διάπραξης παραβάσεων, την αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου, τα αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα, το είδος των αγορών, επιβάλλουν ενιαίο πρόστιμο. Οι πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ αναφέρουν διατάξεις διάφορες από τις ισχύουσες κατά τις υπό κρίση περιόδους.

2. Στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ αναγράφεται εσφαλμένα ότι πρόκειται για έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ΚΒΣ ΠΔ 186/94 αντί 186/92. Οι εκθέσεις ελέγχου δε φέρουν ενιαία/ορθή σελιδογράφηση, χωρίς τα φύλλα να συνδέονται με την υπηρεσιακή σφραγίδα της Δ.Ο.Υ.. Οι εκθέσεις δε φέρουν υπογραφές από τα αρμόδια όργανα. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δε φέρουν

υπογραφές από τα αρμόδια όργανα.

3. Η προσφεύγουσα έχει περαιώσει στη φορολογία εισοδήματος ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών χρήσης 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008.

4. Δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68§2 και 84§4 του ν. 2238/1994 περί παραγραφής.

5. Στην έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ εσφαλμένα αναγράφονται οι διατάξεις του ν. 2238/1994.

6. Ενώ οι πράξεις προσδιορισμού Εισοδήματος και ΦΠΑ είναι συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου, τα ποσά του ελέγχου συγκρίνονται με τα ποσά της δήλωσης και όχι της περαίωσης που θεωρείται ως αρχική πράξη.

7. Στην πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ δεν αναγράφονται οι διατάξεις για τον ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ και τον πρόσθετο φόρο.

8. Στην πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 19% ενώ στην έκθεση αναφέρεται 18%.

9. Τα φορολογικά στοιχεία με βάση τα οποία επιβλήθηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα ήταν ήδη γνωστά στη φορολογική αρχή, αφού αυτά κατασχέθηκαν στις 23.6.2010 από το ΣΔΟΕ. Το δε εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης εκδόθηκε μεταγενέστερα στις 4.11.10.

10. Πλημμέλειες της έκθεσης ελέγχου περί της απόδειξης εικονικότητας των εικονικών στοιχείων, ως προς την αιτιολογία και περιγραφή των παραβάσεων.

11. Όλες οι επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές καθώς είχαν κάνει έναρξη εργασιών. Δεν ήταν καμία εξαφανισμένη.

12. Οι αγορές που διενήργησε η προσφεύγουσα από την ήταν πραγματικές. Δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει την εν λόγω προμηθεύτρια εταιρεία ούτε δύναται να απολογείται για δική της παραβατική συμπεριφορά.

13. Αναπόδεικτη και αυθαίρετη η θεώρηση των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων ως εικονικών. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

14. Εσφαλμένος διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «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 στο άρθρο 30 του ν.2238/1994 'Ακαθάριστο εισόδημα' : «Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των

βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 'Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος', όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.»

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. (β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε. γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. (δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

(Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής).

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, 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 ενάσκησή 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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. ...»

Επειδή στο άρθρο 21 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας ορίζεται σε δεκαεννέα τοις εκατό (19%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε εννέα τοις εκατό (9%).»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο

που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002: «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.»

Σύμφωνα με την παρ.3 του ν.3212/2003 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, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον

λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση 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, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της 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 σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α'/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3259/2004, όπως ίσχυε: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 29.11.17 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που αφορούσε τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009, η έκθεση συντάχθηκε κατόπιν του με αρ./15 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής. Σημειωτέον ότι, προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο παλετών, είχε ήδη διακόψει από τις 19.12.13. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, η οποία ενσωματώθηκε στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, στις 23.6.2010, συνεργείο του ΣΔΟΕ διενήργησε έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση, που ήταν βασικός προμηθευτής της προσφεύγουσας, και κατασχέθηκε φορολογικό υλικό με την αρ./10 έκθεση κατάσχεσης. Τα ως άνω ληφθέντα από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία, χρήσεων 2006, 2007, 2008 και 2009, κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής δεδομένου ότι όλες οι αγορές της από τους προμηθευτές της ήταν εικονικές, γεγονός που συνεπάγεται και εικονικές πωλήσεις (εν προκειμένω προς την προσφεύγουσα). Οι αγορές της προσφεύγουσας από τον βασικό προμηθευτή της, την, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ακατέργαστης ξυλείας, αντιπροσώπευαν σε ποσοστό το 68,07%, 76%, 77,4% και 50,82% του συνόλου των αγορών της στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα. Οι προμηθευτές της ήταν οι επιχειρήσεις, και Από τις εν λόγω εταιρείες, οι (αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ηλεκτρικών συσκευών, ειδών οικιακής χρήσης), (αντικείμενο εργασιών εμπόριο ηλεκτρικών συσκευών) και (ξενοδοχειακή επιχείρηση), με τις οποίες η είχε μικρού ύψους συναλλαγές στις υπό κρίση χρήσεις (1.271,11 €, 620,16 €, 440,00 €, αντίστοιχα), είχαν αντικείμενο εργασιών που δεν σχετίζεται με αυτό της Ο είχε αποβιώσει ήδη από τις 26.1.03, ήτοι πολλά έτη πριν από την ημερομηνία των σχετικών συναλλαγών. Ο είχε δηλώσει ως έδρα διεύθυνση από την οποία φέρεται να είχε αποχωρήσει ήδη από 12.8.03 και

στην οποία δε φέρεται να είχε ασκήσει κάποιο επάγγελμα, ενώ η έναρξη εργασιών έγινε με πλαστή ταυτότητα. Η φέρεται εξαφανισμένη από τη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της, ήδη πριν από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων προς την, και αναζητείται από την Αστυνομία, το ΣΔΟΕ και προμηθευτές στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Η δε λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα ως έδρα της διεύθυνση, στην οποία λειτουργούσε από το 1980 άλλη επιχείρηση με την επωνυμία '-.....', δεν έχει δηλώσει ως πελάτη της την, δεν είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος στις χρήσεις 2005 και 2006 στις οποίες είχε συναλλαγές με την, είχε καταστατικό σκοπό την εκτέλεση του τεχνικού έργου κατασκευής/ανακατασκευής γραμμών διανομής ηλεκτρικής ενέργειας στην περιοχή και η ανάληψη πάσης φύσης τεχνικών έργων της και άλλων εργοδοτών, ήτοι σκοπό άσχετο με την εμπορία παλετών, και είχε διάρκεια εταιρίας λήγουσα στις 9.8.1983. Σημειωτέον ότι, όπως προκύπτει από την αρ./2009 απόδειξη πληρωμής, η προσφεύγουσα κατέβαλε στην στις 25.6.2009 ποσό 30.000,00 €, ήτοι μία ημέρα μετά το θάνατο του μοναδικού εταίρου της στις 24.6.2009.

Επιπροσθέτως, η Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διενεργώντας αυτοψία στο χώρο που είχε δηλωθεί ως έδρα της προσφεύγουσας στη διεύθυνση στις, διαπίστωσε ότι δεν υφίστατο ο εν λόγω αριθμός στην οδό αυτή, ούτε ήταν δυνατό να υφίσταται ιδιοκτησία στον αριθμό, καθώς, βάσει της αρίθμησης των εκατέρωθεν ιδιοκτησιών, ο εν λόγω αριθμός θα αντιστοιχούσε σε γέφυρα πάνω από την εθνική οδό. Η επιχείρηση, αν και φερόταν πως διακινούσε μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων, δε διέθετε ούτε μίσθωνε μηχανήματα αποθήκης για τη μεταφορά παλετών. Κύριος πελάτης της, σε ποσοστό 99% των πωλήσεων, ήταν η επιχείρηση '.....'. Από τα ανωτέρω, καθώς και από το διενεργηθέντα έλεγχο κλειστής αποθήκης και τις αποκλίσεις που προέκυψαν από αυτόν, δεδομένου ότι η επιχείρηση φερόταν να πουλάει εμπορεύματα που δεν είχε στην αποθήκη της, αποδεικνύεται η εικονικότητα των αγορών και των πωλήσεων της προσφεύγουσας.

Επειδή στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεδομένου ότι με τις υπό κρίση παραβάσεις επηρεάζονταν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη και το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή και τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν, ορθώς, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

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 (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 του ν. 2238/94, 49 του ν. 2859/2000 και 9§5 του ν. 3259/2004, τα στοιχεία που προέκυψαν με το αρ./15 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» με βάση τα οποία μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για τη χρήση 2006 εντός δεκαετίας. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και τα οποία περιήλθαν σε γνώση της μετά την περαιώση, στις 18.12.15. Συνεπώς, υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και του 49 του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είχε περαιώσει τη χρήση 2006, και συνεπώς ότι παρανόμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν την εν λόγω χρήση, και ότι η εν λόγω χρήση έχει παραγραφεί, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον

ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, με την παρούσα είναι δυνατή η συμπλήρωση των ισχυουσών διατάξεων που αφορούν τις υπό κρίση παραβάσεις στις προσβαλλόμενες πράξεις. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω ισχύουσες διατάξεις αναφέρονται ρητά και στις από 29.11.17 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις. Στη δε περίπτωση των αναφερόμενων στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ διατάξεων των άρθρων 68 και 84 του ν.2238/94, η εν λόγω αναφορά αφορά την περιγραφή της γενικότερης διαδικασίας της εντολής ελέγχου και το κριτήριο επιλογής ελέγχου της υπόθεσης κατόπιν του με αρ./15 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ. Εν συνεχεία, στην παράγραφο των ισχυουσών διατάξεων γίνεται αναφορά των ισχυουσών στην προκειμένη περίπτωση διατάξεων του ν. 2859/2000. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, στην παρούσα απόφαση αναφέρονται οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο. Η αναφορά στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, στη σελίδα 10, στις ανωτέρω διατάξεις πριν από την τροποποίηση με το άρθρο 12 παρ.1 Ν.3336/2005, έγινε προφανώς εκ παραδρομής, και σε κάθε περίπτωση στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης χρησιμοποιήθηκε ο ορθός συντελεστής ΦΠΑ 19% και όχι 18%.

Επειδή, το πρόστιμο ΦΠΑ επιβλήθηκε όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 για την παράβαση της λήψης 315 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 645.190,00 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 122.586,20 €, για τα οποία, βάσει της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2006, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει τον αναλογούντα φόρο (ενώ είχε αποδώσει τον αναλογούντα φόρο για τα εκδοθέντα από αυτήν εικονικά φορολογικά στοιχεία).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν τις υπογραφές των αρμοδίων οργάνων. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο του πρωτοτύπου. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί της παρούσας προσφυγής, επί των κοινοποιηθέντων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου έχει τεθεί η σήμανση «Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν» και ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης του πρωτοτύπου ο οποίος συμπίπτει με αυτόν του αντιγράφου και το όμοιο περιεχόμενό του.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και περιέχουν τα δεδομένα που προβλέπονται σε αυτές, και συνεπώς οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσής τους λόγω τυπικής πλημμέλειας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει, πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω, δε γίνεται επίκληση βλάβης, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των πράξεων της φορολογικής αρχής, και συνεπώς καθίσταται σαφές ότι οι υπό κρίση προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω τυπικής πλημμέλειας, είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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 για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(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 Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	331.317,90 €	138.049,13 €	106.822,41 €	244.871,54 €	244.871,54 €

Συνεπώς, η με αριθμό/17 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέα Κέρδη	21.400,08 €	1.276.392,12 €	1.276.392,12 €	1.254.992,04 €
Φόρος Χρεωστικό	4.708,02 €	280.806,27 €	280.806,27 €	276.098,25 €
Προκαταβολή φόρου	1.294,71 €	1.294,71 €	1.294,71 €	0,00 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		331.317,90 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			138.049,13 €	138.049,13 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			106.822,41 €	106.822,41 €
Σύνολο για Καταβολή	6.002,73 €	613.418,88 €	526.972,52 €	520.969,79 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	338.257,91 €	140.940,80 €	109.059,99 €	250.000,78 €	250.000,78 €

Συνεπώς, η με αριθμό/17 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	999.607,05 €	1.838.004,48 €	1.838.004,48 €	838.397,43 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	956.073,37 €	310.883,37 €	310.883,37 €	-645.190,00 €
Φόρος Εκροών	189.925,34 €	349.220,84 €	349.220,84 €	159.295,50 €
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	189.925,34 €	67.339,25 €	67.339,25 €	-122.586,09 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		281.881,59 €	281.881,59 €	281.881,59 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		338.257,91 €		

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			140.940,80 €	140.940,80 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			109.059,99 €	109.059,99 €
Σύνολο φόρου		620.139,50 €	531.882,37 €	531.882,37 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **2.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και του
....., ως διαχειριστές της εταιρείας '.....', ΑΦΜ

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

- **Αρ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **258.076,00 € (= 645.190,00 € X 40%)**

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **280.899,60 € (= 702.249,00 € X 40%)**

- **Αρ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Διαφορά φόρου	276.098,25 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	138.049,13 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	106.822,41 €
Σύνολο για Καταβολή	520.969,79 €

- **Αρ./17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Διαφορά φόρου	281.881,59 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	140.940,80 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	109.059,99 €
Σύνολο για Καταβολή	531.882,37 €

- **Αρ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 **61.293,10 € (= 122.586,20 € X 50%)**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.