



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, 03/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2264

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 **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ανώνυμης εταιρείας**, με τον διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, με έδρα την Αττικής επί της οδού κατά:

α) των υπ' αριθ. /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017), /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017), /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017), Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. /14-12-2017, /14-12-2017 και /14-12-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα,

γ) των υπ' αριθ. /14-12-2017, /14-12-2017 και /14-12-2017, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα και

δ) των υπ' αριθ. /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017), /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017) και /14-12-2017 (α/α taxis: /22-12-2017), Οριστικών Πράξεων Επιβολής

Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017),/14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017),/14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017), Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα,

β) τις υπ' αριθ./14-12-2017, 1912/14-12-2017 και/14-12-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα,

γ) τις υπ' αριθ./14-12-2017,/14-12-2017 και/14-12-2017, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα και

δ) τις υπ' αριθ./14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017),/14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017) και/14-12-2017 (α/α taxis:/22-12-2017), Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, αντίστοιχα

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 14/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **της ανώνυμης εταιρείας**, με τον διακριτικό τίτλο, **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./14-12-2017 (...../22-12-2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 107.519,57€ (=537.597,83€ Χ20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, 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.

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη έντεκα (11) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2009, συνολικής καθαρής αξίας 537.597,83 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 102.144,28 ευρώ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ:, Κατασκευαστικές Εργασίες, με έδρα στη

2) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 (...../22-12-2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 137.821,97€ (=689.109,85€ Χ20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, 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.

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη είκοσι ενός (21) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2010, συνολικής καθαρής αξίας 689.109,85 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 145.806,46 ευρώ, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης.

3) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 (...../22-12-2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 20.027,40€ (=100.136,98€ Χ20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, 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.

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας 100.136,98 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 23.031,51 ευρώ, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του πορίσματος της από 14/12/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./21-06-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

4) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 134.399,58€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 161.279,50 €, ήτοι συνολικό ποσό 295.679,08€.

5) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 165.386,24€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 198.463,49 €, ήτοι συνολικό ποσό 363.849,73€.

6) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου του

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 20.027,02€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 24.032,42 €, ήτοι συνολικό ποσό 44.059,44€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 14/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος **αφού έλαβε υπόψη** ότι το ύψος των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι πολύ μικρό σε σχέση με το σύνολο του κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας (ανερχόμενο σε 0,66% τη χρήση 2009, σε 1,16% τη χρήση 2010 και σε 0,26% τη χρήση 2011) **έκρινε** τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία **επαρκή και ακριβή** και **προσδιόρισε** τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από το προηγούμενο τακτικό έλεγχο με την **προσθήκη σ' αυτά ως λογιστική διαφορά την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων**, ήτοι με την προσθήκη του ποσού των 537.597,83€ τη χρήση 2009, των 689.109,85€ τη χρήση 2010 και των 100.136,98€ τη χρήση 2011.

7) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 102.144,28€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 122.573,14€, ήτοι συνολικό ποσό 224.717,42€.

8) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 145.806,46€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 174.967,75€, ήτοι συνολικό ποσό 320.774,21€.

9) Με την υπ' αριθμ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 23.031,51€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 27.637,81€, ήτοι συνολικό ποσό 50.669,32€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατόπιν του πορίσματος της από 14/12/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ./**21-06-2017** εντολής μερικού ελέγχου του ως άνω Προϊσταμένου.

Από το ως άνω πόρισμα προκύπτει η μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας 537.597,83€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 102.144,28€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, αξίας 689.109,85€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 145.806,46€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, και αξίας 100.136,98€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 23.031,51€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

10) Με την υπ' αριθ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 51.072,14€.

11) Με την υπ' αριθ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 72.903,23€.

12) Με την υπ' αριθ./14-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 11.515,76€.

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν 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 ως προς το πρόσωπο του εκδότη 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 τα έτη 2009, 2010 και 2011 ($102.144,28\text{€} \times 50\% = 51.072,14\text{€}$, $145.806,46 \times 50\% = 72.903,23\text{€}$ και $23.031,51 \times 50\% = 11.515,76\text{€}$).

Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./05-02-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ο φάκελος με αριθμό υπόθεσης/13 και συνημμένη την από 30/06/2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ. Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ:

Αφορμή του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/30-06-2010 Πληροφορικό δελτίο με το οποίο η Υπηρεσία ειδικών ελέγχων του ΣΔΟΕ απέστειλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ **ανώνυμη καταγγελία** για φοροδιαφυγή της προσφεύγουσας εταιρίας και της

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή φορολογικών διατάξεων – ουσιαστική αντίκρουση ελεγκτικών διαπιστώσεων- δικαίωμα έκπτωσης δαπανών και φόρου εισροών. Φορολογική και συναλλακτική ύπαρξη της εκδότριας των τιμολογίων. Καλόπιστη λήψη τιμολογίων από την προσφεύγουσα. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος της. Συγκεκριμένα,

Α) Η εν λόγω υπερβολήσύναψε άνω των είκοσι (20) συμβάσεων υπερβολαβίας με την προσφεύγουσα και τη δικαιοπάροχο της, όλες νόμιμα κατατεθειμένες στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , στις οποίες και συμφωνήθηκε κατά τρόπο εξαντλητικό το ανατιθέμενο έργο, το εργολαβικό αντάλλαγμα, οι όροι εκτέλεσης και πληρωμής. Τα φερόμενα ως εικονικά εκδόθηκαν στα πλαίσια των ως άνω συμβάσεων.

Β) Η υπερβολή απασχολούσε και μάλιστα πολυάριθμο προσωπικό, το οποίο εργαζόταν στα

εκάστοτε εργοτάξια, ως προσωπικό αυτής και του προσωπικού αυτού προΐστατο ο υπεύθυνος της επιχείρησης....., η ίδια δε ήταν και αυτοπροσώπως κάποιες φορές στα έργα. Η προσφεύγουσα κατέβαλε τις εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της υπεργολάβου έναντι της εισπρακτέας αμοιβής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει καταστάσεις προσωπικού και Α.Π.Δ. Σε εξώδικό που έχει αποστείλει στην υπεργολάβο γίνεται ρητή μνεία περί εργατών.

Γ) Έχει παραλάβει προσωπικά η εκδότρια των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων δικαστικά και εξώδικα έγγραφα στην δηλωθείσα διεύθυνσης της και ομοίως έχει ασκήσει αίτηση ασφαλιστικών μέτρων ακόμη και αγωγή ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων εναντίον της προσφεύγουσας.

Δ) Ο ήταν σύντροφος και σύζυγος της εκδότριας. Η παρουσία στα συνεργεία και γενικά ως υπεύθυνου στην επιχείρησή της εκδότριας, του συζύγου της αποτελεί σύνηθες φαινόμενο σε οικογενειακές επιχειρήσεις, και ουδόλως δύναται να δημιουργήσει στους καλόπιστους τρίτους, έστω υπόνοια περί συναλλακτικής ανυπαρξίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την με αριθ. ΣΤΕ 550/2006, η οποία έχει δεχθεί ότι η συμμετοχή σε συνεργεία του συζύγου της εκδότριας ατομικής επιχείρησης δημιουργεί στους αντισυμβαλλόμενους της την πεποίθηση ότι οι σχετικές υπηρεσίες παρέχονται από αυτή.

Ε) Η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν κυρίως με δίγραμμες επιταγές στο όνομα της εκδότριας ή με καταβολή μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας.

ΣΤ) Η φέρουσα το βάρος απόδειξης Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν.

Ζ) Είναι σύνηθες στις συναλλαγές να εκπροσωπούνται οι έμποροι από τρίτα συνεργαζόμενα πρόσωπα (ΣΤΕ 533/2013), πολλώ δε μάλλον εν προκειμένω, όπου ο κ ήταν, πέραν από συνεργαζόμενος με την εκδότρια επιχειρηματίας και σύντροφος - σύζυγός της. Το να εκπροσωπείται μάλιστα ή να παρέχει τις υπηρεσίες της μέσω τρίτων προσώπων μία επιχείρηση, η οποία εκτελεί συγχρόνως πολλαπλές εργασίες σε διαφορετικά εργοτάξια θεωρείται αυτονόητο, αφού δεν είναι λογικώς δυνατόν ο επιχειρηματίας να εκπροσωπεί την εταιρεία σε όλες τις συναλλαγές ούτε να εκτελεί μόνος του τις υπηρεσίες, ιδίως μάλιστα οικοδομικές εργασίες που κατά κανόνα γίνονται από άντρες.

Η) Ακόμη και στην περίπτωση που ευσταθούν οι ισχυρισμοί της διοίκησης σχετικά με την εικονικότητα του προσώπου του εκδότη, δεν χωρεί αμφιβολία ότι πρόκειται περί συμπαιγνίας των κκ και εις βάρος των προσώπων που συναλλάχθηκαν μαζί τους, την οποία οι αντισυμβαλλόμενοι ήταν αδύνατον να τη γνωρίζουν, γεγονός το οποίο απαλλάσσει τον καλόπιστο λήπτη από φορολογικές δυσμενείς συνέπειες και κυρώσεις.

Θ) Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ καθώς και με την ΠΟΛ. 1097/2016 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σε κάθε περίπτωση που ο εκδότης φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα, φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα έτη 2009-2010. Σύμφωνα με την ΣτΕ 2934/2017 εάν τα συμπληρωματικά στοιχεία έρθουν εντός πενταετίας δεν υφίσταται ουδείς λόγος παράτασης της παραγραφής.
3. Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τον ν. 2523/1997, λόγω αναδρομικής εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του αρ. 58 του ν. 4174/2013. Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο προσθετός φόρος για τα ελεγχόμενα έτη 2009-2011 δεν δύναται να υπερβαίνει το 50% του κύριου φόρου, και μη νόμιμα της επιβλήθηκε πρόσθετός φόρος 120% του κυρίου φόρου. Ανίσχυρη η διάταξη του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ως παραβιάζουσα την άνω αρχή, καθώς πρέπει να εφαρμοστεί στην περίπτωση της προσφεύγουσας η ευμενέστερης διάταξης του αρ. 58 του Ν. 4174/2013, χωρίς επιβολή τόκου ή άλλης επιβάρυνσης.
4. Μη νόμιμη επιβολή ΚΒΣ με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία και δη μη νόμιμη επιβολή προστίμων σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3§4 του ν.4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις, σε συνδυασμό και με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, με το οποίο προστέθηκε άρθρο 66 του ν. 4174/2013.
5. Μη νόμιμη επιβολή προστίμων, για παράνομη έκπτωση ΦΠΑ με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία και δη μη νόμιμη επιβολή προστίμων σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3§4 του ν.4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για επίδικες παραβάσεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων 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 έκδοσή 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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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, 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 ιδίου 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 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) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

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 είμαι 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, 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, 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 δημοσιεύσεως 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 προσηκόντα 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 ιδίου 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, διενεργείται έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, δυνάμει της με αριθ./21-06-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./05-02-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ο φάκελος με αριθμό υπόθεσης/13 και συνημμένη την από 30/06/2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της 07/04/2011 και με την υπ' αριθ./2011 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ:, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ Τ.Π.Υ.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
2009	11	537.597,83€	102.144,28€	639.742,11€
2010	21	689.109,85€	145.806,46€	834.916,31€
2011	2	100.136,98€	23.031,51€	123.168,49€

Επειδή, μετά την επεξεργασία των ως άνω κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων και σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ:

Επειδή, αφορμή του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/30-06-2010 Πληροφορικό δελτίο με το οποίο η Υπηρεσία ειδικών ελέγχων του ΣΔΟΕ απέστειλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ **ανώνυμη καταγγελία** για φοροδιαφυγή της προσφεύγουσας εταιρίας και της

Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57§1,2 και 49§3γ του ν.2859/2000, ακόμη και αν η προθεσμία του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 σε βάρος της προσφεύγουσας υπόκεινται αρχικώς στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ήτοι έως την 31/12/2015, και 31/12/2016 αντίστοιχα, ακολούθως κατόπιν των διατάξεων του άρθρου 19§18 του ν.3091/2002 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§3 του ν.3212/2003, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε για δύο ακόμη έτη, ήτοι έως 31/12/2017 και 31/12/2018, αντίστοιχα.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων χρήσεων 2009 και 2010 λόγω παραγραφής είναι αβάσιμος καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την 14/12/2017.

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 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, 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 πίστεως 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 το πόρισμα της από 30/06/2015 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής - Αιγαίου, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ:, **είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε**. Συγκεκριμένα:

- Συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ μετέβη στη δηλωθείσα διεύθυνση επί της οδού στη Λάρισα και πληροφορήθηκε από ενοίκους της πολυκατοικίας και από άλλους περίοικους ότι η ως άνω εκδότρια των τιμολογίων ουδέποτε κατοίκησε ή είχε έδρα στην παραπάνω διεύθυνση.
- Ούτε σε μεταγενέστερους ελέγχους δεν επεδείχθη από την ως άνω, άλλος συγκεκριμένος χώρος που να διαθέτει εργαλεία, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα ή άλλο εξοπλισμό έτσι ώστε να δικαιολογεί την ύπαρξη λειτουργίας της επιχείρησης.
- Το ΙΚΑ ΛΑΡΙΣΑΣ με το αριθ. πρωτ./2012 έγγραφό του ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία και καταχώρηση στο μητρώο εργοδοτών του υποκαταστήματος με την επωνυμία– Οικοδομικές εργασίες.
- Δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς ή ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργων από τα οποία να προκύπτουν ότι η ως άνω είχε αναθέσει σε τρίτες επιχειρήσεις ή πρόσωπα την εκτέλεση εργασιών.

- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικον. έτη 2006, 2007, 2008 και 2011, δηλώσεις Φ.Μ.Υ., αμοιβών εργολάβων και γενικά απέφευγε να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της προς το Δημόσιο.
- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για να αποτελέσουν στοιχεία ευκολίας, με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους από τους αντισυμβαλλόμενους προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα ΦΠΑ και παράλληλα να εμφανίσουν διογκωμένα έσοδα και έξοδα αντίστοιχα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων και παρεχόμενες υπηρεσίες οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα που είτε δεν είχαν τη δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία, είτε αρνήθηκαν την έκδοση.
- Ουδείς εκ των ληπτών κατέθεσε ότι γνώριζε ή συναλλάχθηκε ποτέ με την φερόμενη ως εκδότρια των στοιχείων.
- Την 20/2/2013 ο, ΑΦΜ:, κατέθεσε στο ΣΔΟΕ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ μεταξύ άλλων ότι ο ίδιος έχει υπογράψει τις δηλώσεις και τα συμφωνητικά υπεργολαβίας με την προσφεύγουσα, βάσει εξουσιοδότησης της εκδότριας, ότι ο ίδιος εισέπραττε τις επιταγές και εξέδιδε τα επίμαχα τιμολόγια.
- Την 21/02/2013 η εκδότρια των τιμολογίων κατέθεσε μεταξύ άλλων στο ΣΔΟΕ ότι η ίδια δεν έχει αναλάβει κανένα έργο και ότι **ο σύντροφός της** ασκούσε την επιχείρηση, ήτοι ο σύντροφός της προέβη στην έναρξη και στην θεώρηση των βιβλίων και των στοιχείων, στις αναλήψεις των έργων, στα συμφωνητικά υπεργολαβίας, στην έκδοση των επιταγών, στις πληρωμές και στις εισπράξεις, στην έκδοση και λήψη φορολογικών στοιχείων **μετά από πληρεξούσιο δικό της**.
- Ο, πολιτικός μηχανικός, ο οποίος υπογράφει και ως εργοταξιάρχης στις πιστοποιήσεις της προσφεύγουσας στο με αριθ. πρωτ./13-12-2013 απαντητικό έγγραφό του προς το ΣΔΟΕ μεταξύ άλλων δήλωσε ότι δεν γνώριζε την ίδια την εκδότρια των τιμολογίων, αλλά γνώριζε τον υπεύθυνο αυτής κ., **ότι δεν διέθετε προσωπικό και ότι τα επίμαχα τιμολόγια τα συμπλήρωσε ο ίδιος προκειμένου να έχουν ακριβή περιγραφή σύμφωνα με τις εργασίες.**

Επειδή, το τελικό πόρισμα της εν λόγω έκθεσης του ΣΔΟΕ είναι ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί για εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη συναλλαγές, αφού αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, η οποία αποδεδειγμένα αποτελεί μια εικονική κατ' ουσία επιχείρηση, χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα, από συστάσεως άσκησης οποιασδήποτε κατασκευαστικής δραστηριότητας, αλλά από τρίτο πρόσωπο (.....) το οποίο είτε δε διέθετε φορολογικά στοιχεία είτε χρησιμοποιούσε τα συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να αποφύγει να εμφανίσει ίδιο έσοδο και κατ' επέκταση να καταβάλει τους αναλογούντες φόρους στο Δημόσιο.

Επειδή, από το πληροφοριακό σύστημα taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι ο, **ΑΦΜ:**, είναι επιτηδευματίας, έχει κάνει έναρξη την **27/05/2009** με κύρια δραστηριότητα **οικοδομικές επιχειρήσεις-Πολυκατοικίες** και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα – λήπτρια εταιρεία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πλην όμως από διαφορετικό πρόσωπο καθόσον :

α) η προσφεύγουσα γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι τις συμφωνίες τις ενεργούσε με τον

β) από τον έλεγχο της καρτέλας του προμηθευτή προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξοφλούσε τα εκδοθέντα στοιχεία σχεδόν αποκλειστικά με επιταγές (δίγραμμες) και σε ελάχιστες περιπτώσεις με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας.

Μετά από σχετικό αίτημα του ελέγχου στα εμπλεκόμενα πιστωτικά ιδρύματα **προκύπτει ότι** οι επιταγές οπισθογραφούνται από την δικαιούχο είσπραξης, β' οπισθογράφος παρουσιάζεται ο_και στη συνέχεια οι επιταγές μεταβιβάζονται σε τουλάχιστον (4) επιχειρήσεις, οι περισσότερες εκ των οποίων δεν έχουν συναλλαγές με την πρώτη οπισθογράφο.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται **καλοπιστία ως προς τη λήψη των επίμαχων εικονικών** ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, και επικαλείται:

α) τις συμβάσεις υπεργολαβίας και τα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας των στοιχείων κατατιθέμενα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I),

β) την καρτέλα πελάτη, τις αποδείξεις πληρωμών, τα αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών και τις εκδοθέντες επιταγές προς την εκδότρια (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II),

γ) μισθοδοτικές καταστάσεις και υποβληθείσες ασφαλιστικές δηλώσεις για προσωπικό της εκδότριας (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III) καθώς και

δ) εξωδικές δηλώσεις και δικόγραφα μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV) .

Επειδή, για τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία αναφέρουμε τα εξής:

- **Ως προς τα ιδιωτικά συμφωνητικά και τις συμβάσεις υπεργολαβίας**, τόσο έλεγχος του ΣΔΟΕ όσο και ο παρών έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν αμφισβήτησαν ότι οι συμβάσεις εκτελέστηκαν και ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν,
- **Ως προς τις μισθοδοτικές καταστάσεις και υποβληθείσες ασφαλιστικές δηλώσεις**, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει σχέση της εκδότριας των τιμολογίων με το ασφαλιζόμενο προσωπικό.
- **Ως προς τις αποδείξεις πληρωμών, τα αντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών και τις εκδοθέντες επιταγές**, τα στοιχεία αυτά τα είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και τα έχει λάβει υπόψη του για την εξαγωγή του πορίσματός του. Συγκεκριμένα μετά από σχετικό αίτημα του ελέγχου στα εμπλεκόμενα πιστωτικά ιδρύματα **προκύπτει ότι** οι επιταγές οπισθογραφούνται από την δικαιούχο είσπραξης (εκδότρια), β' οπισθογράφος παρουσιάζεται ο και στη συνέχεια οι επιταγές μεταβιβάζονται σε τουλάχιστον (4) επιχειρήσεις, οι περισσότερες εκ των οποίων δεν έχουν συναλλαγές με την πρώτη οπισθογράφο. Επομένως, παρόλο που οι επιταγές ήταν δίγραμμες, με σκοπό τη διασφάλιση και παρακολούθηση της συναλλαγής, οι επιταγές οπισθογραφούνται και μεταβιβάζονται.

Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας **περί καλοπιστίας** ως προς τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω προαναφερόμενα, η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, δεν νομιμοποιείται α) **να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα** χρήσεων 2009, 2010 και 2011 δαπάνες ποσού 537.597,83€, 689.109,85€ και 100.136,98€, αντίστοιχα που αναγράφονται

στα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία και β) **να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ** χρήσεων 2009, 2010 και 2011 ποσού 102.144,28€, 145.806,46 και 23.031,51€ αντίστοιχα, καθόσον:

α) τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικά και φορολογικά ανύπαρκτο πρόσωπο, την, **ΑΦΜ:**,και

β) **δεν απέδειξε** ότι ως λήπτης αυτών ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή **δεν γνώριζε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή.** (ΠΟΛ. 1071/2015 και **1097/2016**).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/12/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, τα προσβαλλόμενα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι επιβλήθηκαν από το Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 των υπ' αριθμ./2017,/2017 και/2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010, 2011 και 2012 αντιστοίχως, 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 Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (χρήσης 01/01 – 31/12/2009):

Διαφορά φόρου: **134.399,59 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	161.279,50 €	67.199,79 €	51.999,20 €	119.198,99 €	119.198,99

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (χρήσης 01/01 – 31/12/2010):

Διαφορά φόρου: **165.386,24 €**

	(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 (49 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	198.463,49 €	82.693,12 €	63.987,94 €	146.681,06 €	146.681,06 €

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήσης 01/01 – 31/12/2011):

Διαφορά φόρου: **20.027,02 €**

	(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 (49 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	24.032,42 €	10.013,51 €	7.748,45 €	17.761,96 €	17.761,96 €

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ./2017,/2017 και/2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2009, 2010 και 2011, αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2009:

Διαφορά φόρου: **102.144,28 €**

	(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	122.573,14 €	51.072,14 €	39.519,62 €	90.591,76 €	90.591,76 €

- Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 –

31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **145.806,46 €**

	(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	174.967,75 €	72.903,23 €	56.412,52 €	129.315,75 €	129.315,75 €

– Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεως 01/01 – 31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **23.031,51 €**

	(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	27.637,81 €	11.515,76 €	8.910,89 €	20.426,65 €	20.426,65 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας, με τον διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ**, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, χρήσεων 2009, 2010 και 2011, 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 1/1-31/12/2009:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **107.519,57 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	134.399,58 €	134.399,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	161.279,50 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		67.199,79 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		51.999,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	295.679,08 €	253.598,57 €

γ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	102.144,28 €	102.144,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	122.573.14 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		51.072,14 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		39.519,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	224.717,42 €	192.736,04 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού: **51.072,14 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2010:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **137.821,97 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	165.386,24 €	165.386,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	198.463,49 €	0,00€
Πρόσθετοι φόροι		82.693,12 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		63.987,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	363.849,73 €	312.067,30 €

γ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	145.806,46 €	145.806,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	174.967,75 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι		72.903,23 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		56.412,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	320.774,21 €	275.122,21 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού: **72.903,23 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **20.027,40 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	20.027,02 €	20.027,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.032,42 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι		10.013,51 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		7.748,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.059,44 €	37.788,98 €

γ) Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φ.Π.Α	23.031,51 €	23.031,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	27.637,81 €	0.00 €
Πρόσθετοι φόροι		11.515,76 €
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		8.910,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.669,32 €	43.458,16 €

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

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ποσού: 11.515,76 €

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

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

**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.