



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/ 02/ 2018

Αριθμός Απόφασης 1548

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **27/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η με ΑΦΜ, που έχει έδρα στον επί της οδού &, κατά:

- Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006

-Της υπ' αριθμ.. υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

- Της υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2014 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, το από 29-08-2014 Δελτίο Πληροφοριών, από το οποίο προέκυπτε ότι η επιχείρηση, ΑΦΜ, έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 73.523,27€ πλέον ΦΠΑ 13.969,41€ για την χρήση 2006 με εκδότη την επιχείρηση -ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2006 με την υπ' αριθ./2015 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση, με τακτικό έλεγχο από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ στις 4-3-2009(υπ. αρ./2004 εντολή τακτικού ελέγχου).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 26-10-2016 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ.

...../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο εκπρόσωπος της επιχείρησης, στις 15-11-2016 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 21-09-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 14.704,65€ (73.523,27€ x 20%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) Τ.Π.Υ. τα οποία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 73.523,27€ πλέον ΦΠΑ 13.969,41€ και συγκεκριμένα, τα 1) αριθ. ΤΠΥ Νο /2006 καθαρής αξίας 19.899,98€ πλέον ΦΠΑ 3.781,00€, 2) αριθ. ΤΠΥ Νο /2006 καθαρής αξίας 36.384,66€ πλέον ΦΠΑ 6.913,08€ & 3) αριθ. ΤΠΥ Νο /2006 καθαρής αξίας 317.238,63€ πλέον ΦΠΑ 3.275,33€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση -ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,16 & 30§4,14 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

Την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 13.969,41€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 16.763,29€, ήτοι συνολικού ποσού 30.732,70€,

Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν **ακριβή και επαρκή.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε τρία (3) ΤΠΥ εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 73.523,27€ πλέον ΦΠΑ 13.969,41€ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν

παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των στοιχείων αυτών, από τον φόρο εκρών.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 6.984,71€ (€13.969,41x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την αρ. πρωτ./2017 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2018 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους της επιχείρησης ΑΦΜ ζητείται η ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

-Ότι η φορολογική αρχή λανθασμένα επέβαλε πρόστιμο ΚΒΣ 20% επί της καθαρής αξίας των ΤΠΥ ενώ θα έπρεπε να επιβληθεί ποσοστό 10% επί της καθαρής αξίας αυτών.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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», με τις διατάξεις του άρθρου

67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

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.

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) **Άρθρο 49 § 3 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 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. »

2) **Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2.Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α).....β).....

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας, το με αρ. πρωτ./2014 έγγραφο με το συνημμένο σε αυτό από 29-08-2014 Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής το οποίο αφορούσε την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί , με τακτικό έλεγχο από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ στις 4-3-2009 (υπ. αρ./2004 εντολή τακτικού ελέγχου). Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ΦΠΑ και συμπληρωματικού φύλλου ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την **χρήση 2006 στις 31-12-2017** και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής της των κρινόμενων πράξεων χρήσης 2006, απορρίπτεται..

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ.3 περ. ε' ν. 4337/2015**, προβλέπεται ότι: *«στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσού 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους».*

Στην προκείμενη περίπτωση όπως προκύπτει από την από 21-09-2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος σελ. 13,14, η λήψη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επηρεάζει την φορολογία εισοδήματος, δεδομένου ότι όπως αναφέρεται *ορθώς εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της χρήσης 2006, την συνολική καθαρή αξία των ανωτέρω τριών φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη ποσού 73.523,27€* και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ε' ν. 4337/2015 (προσαύξηση 10% αντί 20%), και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα γίνεται δεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 29-08-2014 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής και στην από 21-09-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν , καταλήγει στο συμπέρασμα ότι

η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. η προσφεύγουσα, αποδείχτηκαν ότι ήτανε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύμα-
τία 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 αποστο-
λής, 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 ανύπαρ-
κτο, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να
τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 29-08-2014 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ν. Αττικής και
στην από 21-09-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για
την εκδότρια επιχείρηση -ΑΦΜ, που
αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια
και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί
εικονικότητας και ειδικότερα: «.....το συνεργείο ελέγχου, μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της
επιχείρησης στην οδό -, βρίσκοντας
την κλειστή. Σε παρακείμενο χώρο, στεγάζεται το λογιστικό γραφείο του
..... - ΑΦΜ, υιού της - ΑΦΜ
....., εκμισθώτριας του ακινήτου που μίσθωνε η ελεγχόμενη. Ο
ρωτούμενος σχετικά, δήλωσε προφορικά ότι η ελεγχόμενη είχε συνάψει μισθωτήριο συμβόλαιο με τη
μητέρα του, που αφορούσε το κατάστημα επί της οδού -, το έτος 2005
ενώ το Σεπτέμβριο του 2007 αναχώρησε προς άγνωστη διεύθυνση και ότι κατά τη διάρκεια της μίσθωσης
του καταστήματος, η επιχείρηση δεν παρουσίαζε κάποια συναλλακτική δραστηριότητα. (Σχεδόν πάντα ο
χώρος παρέμενε κλειστός).

Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας, ο κος προσκόμισε στην Υπηρεσία
του ΣΔΟΕ υπεύθυνη δήλωση της μητέρας του, θεωρημένη από το ΚΕΠ Δήμου Μοσχάτου, καθώς και
Φωτοαντίγραφα των δηλώσεων Ε2 που περιελάμβαναν τα εν λόγω μισθώματα ετών 2005 - 2007.

Ο , δήλωσε επίσης ότι ενήργησε αρχικώς ως λογιστής της ελεγχόμενης,
όπως προκύπτει και από το με αριθ. πρωτ. 3127/1-3-2005 σημείωμα (θεώρησης) ΚΒΣ, στην πορεία όμως
ο υπεύθυνος αυτής, , εμφάνισε αρνητική συμπεριφορά (δεν ανταποκρίνον-
ταν στις φορολογικές του υποχρεώσεις) με αποτέλεσμα να σταματήσει η συνεργασία τους.

Με την ίδια εντολή (αριθ...../2012) το συνεργείο ελέγχου μετέβη στη συνέχεια, στην οδό
..... -, δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή της επιχείρησης,

..... του, διαπιστώνοντας ότι εκεί στεγάζεται Δημόσια Υπηρεσία. (Η συγκεκριμένη διεύθυνση αναφέρεται στο πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας και εμφανίζει τον του ως κάτοχο του αριθ. κυκλορίας ΙΧΕ)

Δεδομένου ότι ο δεν βρέθηκε σε καμία από τις στη δηλωθείσες διευθύνσεις (έδρας - κατοικίας του) η Υπηρεσία του ΣΔΟΕ, απευθύνθηκε στη Γενική Αστυνομική Διεύθυνση Αττικής προκειμένου να τεθούν υπόψη τυχόν επιπλέον στοιχεία. (Σχετ. το αριθ. πρωτ. /2012 έγγραφο ΣΔΟΕ). Η Γενική Αστυνομική Διεύθυνση Αττικής, με το αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ /2012 έγγραφο της, απάντησε πως ο φέρεται κάτοικος - οδός και ότι δεν εξακριβώθηκε εάν πρόκειται περί του αναζητούμενου.

Ο, αναζητήθηκε στην διεύθυνση όπως επίσης και στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της συζύγου του, (ΑΦΜ), χωρίς να καταστεί δυνατή η ανεύρεση του. Προκειμένου να διερευνηθούν περαιτέρω τα καταγγελλόμενα στο ΠΔ 1450/12 - ΙCΙ5 1638/12, συλλέχθηκαν πληροφορίες και από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας μας. Συγκεκριμένα:

Ο, εμφανίζεται διαχειριστής της ελεγχόμενης και σύζυγος της του - ΑΦΜ

Η ελεγχόμενη, εμφανίζεται να έχει θεωρήσει στη Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, τα ακόλουθα:

ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΓΕΝΙΚΟΥ ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΥ ΚΑΘΟΛΙΚΩΝ (σελ. 1-200)

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ - ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ (σελ. 1-100)

ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (σελ. 1-50)

Τ.Π.Υ. (σελ. 1-50)

ΒΙΒΛΙΑΡΙΟ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΕΑΦΔΣΣ με ΑΜ

Τ.Π.Υ. - σειρά Α (σελ. 1-50)

Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Δεν έχει υποβάλει καμία εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μόνο για τους μήνες 6° 11° και 12° έτους 2005, τους μήνες 1° έως και 12° έτους 2006 και τους μήνες 1° 2° 3° και 5° έτους 2007, από τις οποίες προκύπτουν πληρωμές (ΧΥ) συνολικά 2.655,71 €.

(Ο τζίρος της επιχείρησης, για τις χρήσεις 2005 - 2010, ανέρχεται στο ποσό των 6.248.642,50€).

Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται και από τα από τα στοιχεία που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ (αχετ. το αρ. πρωτ. έγγραφό της) κατόπιν του αριθ. πρωτ. /2012 εγγράφου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, όπου επιπλέον αποστάλθηκαν φωτ/φα : Βεβαίωσης του εμπορικού και βιομηχανικού επιμελητηρίου Αθηνών, βεβαίωση ΙΚΑ στην οποία αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη δεν απασχολεί ούτε απασχόλησε ποτέ προσωπικό, βεβαίωση κατάθεσης δικαιολογητικών έκδοσης δελτίου ταυτότητας του, ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου (.....)

Σύσταση της ελεγχόμενης Μ ΕΠΕ και βεβαίωση έναρξης.

Επίσης, από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών, προέκυψαν τα εξής:

Στην χρήση 2005, η ελεγχόμενη δηλώνει πωλήσεις συνολικού ποσού 999.826,00€ (11 φορολ. στοιχεία) και αγορές 1.260.469,00€ (14 φορολ στοιχεία) το μεγαλύτερο μέρος των οποίων – 1.256.710€, αποτελείται από φορολογικά στοιχεία των οποίων οι εκδότες (..... ΑΕ και του) έχουν επισημανθεί από την ΓΓΠΣ ως εκδότες εικονικών. Συγκεκριμένα, από εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ (ημερομηνίες σύνταξης 30/5/2011 και 9/6/2011) προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις ΑΕ - ΑΦΜ και του - ΑΦΜ αντίστοιχα, είναι εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν δραστηριοποιήθηκαν από το έτος 2004.

Στη χρήση 2005 επίσης, δηλώνεται ως πελάτης από 6 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 11.527,11€ - 10 φορολ. στοιχεία) και ως προμηθευτής από 23 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 1.835.800,72€ - 54 φορολ. στοιχεία).

Στη χρήση 2006, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δήλωση.

Στην ίδια χρήση, δηλώνεται ως πελάτες από 12 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 249.478,17€-37 φορολ. στοιχεία)

Στη χρήση 2007, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δήλωση.

Στην ίδια χρήση, δηλώνεται ως πελάτης από 11 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 26.265,30€ - 29 φορολ. στοιχεία) και ως προμηθευτής από 13 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 947.197,57€ - 75 φορολ. στοιχεία).

Στη χρήση 2008, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δήλωση.

Στην ίδια χρήση, δεν δηλώνεται ως πελάτης από κάποια επιχείρηση και ως προμηθευτής από 13 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 612.927,87€ - 56 φορολ. στοιχεία).

Στη χρήση 2009, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δήλωση.

Στην ίδια χρήση, δεν δηλώνεται ως πελάτης από κάποια επιχείρηση και ως προμηθευτής από 2 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 18.500,00€ - 3 φορολ. στοιχεία).

Στη χρήση 2010, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δήλωση.

Στην ίδια χρήση, δεν δηλώνεται ως πελάτης από κάποια επιχείρηση και ως προμηθευτής από 3 επιχειρήσεις (συνολικό ποσό 1.075.108,61€ - 6 φορολ. στοιχεία).

Από τις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη έχει εκδώσει προς διαφόρους, 271 φορολ. στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 6.248.642,50€.

Από όλα τα παραπάνω, προκύπτει ότι ουσιαστικά η ελεγχόμενη ουδέποτε εγκαταστάθηκε λειτούργησε και άσκησε οποιαδήποτε δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα της και ότι τα εκδοθέντα από αυτή στοιχεία, προς διαφόρους “ πελάτες ” της αφορούν εικονικές συναλλαγές.....»

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου ” στην από 21-09-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής

διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), της Δ. Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, αναφέρεται ότι :

«.....ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη :

. α) Το αρ. πρωτ./2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο μας ενημέρωσε ότι από τον έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρηση (ΑΦΜ)
διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων η έκδοση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση (ΑΦΜ)
δικής μας αρμοδιότητας.

β) Την διαπίστωση από τον παρόντα έλεγχο της λήψης και καταχώρησης των επίμαχων παραστατικών στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, τις επιδειχθείσες επιταγές και τις λοιπές διαπιστώσεις του παρόντος επανελέγχου.

κρίνει τα παρακάτω παραστατικά:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑ- ΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΠΥ/2006	19.899,98	3.781,00	23.680,98
2	ΤΠΥ/2006	36.384,66	6.913,08	43.297,74
3	ΤΠΥ/2006	17.238,63	3.275,33	20.513,96
	ΣΥΝΟΛΟ	73.523,27	13.969,41	87.492,68

εκδόσεως της (ΑΦΜ)
ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ
ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ του εκδότη.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιο-

ρισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου **72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου **49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «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»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ορίζεται ότι: «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», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, 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 ΣτΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./27-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

A. Την επικύρωση της κατωτέρω Πράξης:

-Της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

B. Την τροποποίηση των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:

-Της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006.

-Της αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμα Φ.Π.Α

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο ΦΠΑ ποσού: 6.984,71€ (€13.969,41x50%) .

ΚΒΣ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. ε' Ν. 4337/2015 ποσού: 7.352,33€ (73.523,27€x10%).

Ως προς το Φ.Π.Α.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρε-
ης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2006

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2006	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορο- λογική υποχρέ- ωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	56.903.026,81	56.903.026,81	56.903.026,81	0,00
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	56.903.026,81	56.903.026,81	56.903.026,81	0,00
ΦΠΑ Εκροών	10.781.077,76	10.781.077,76	10.781.077,76	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	34.790.536,86	34.717.013,59	34.717.013,59	73.523,27
ΦΠΑ Εισροών	10.772,126,26	10.758.156,85	10.758.156,85	13.969,41
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά				
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών				
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο	8.951,50	22.920,91	22.920,91	13.969,41
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		16.763,29		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			6.984,70	6.984,70
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (50μήνεςx0,73%) 36,50%			5.098,83	5.098,83
Σύνολο	8.951,50	39.684,20	35.004,44	26.052,94

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

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

\ Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

Σελίδα 16 από 16