



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/01/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 356

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 02/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008,

β) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

γ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

δ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2016,

ε) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009,

ζ) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,

στ) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2011,

η) του υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,

θ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

ι) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008,

ια) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

ιβ) της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

ιγ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008,

ιδ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008,

ιε) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

ιστ) της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και/28.06.2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 18/05/2007 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 και 31/12/2010 αντίστοιχα, την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016, τις υπ' αριθ. και

...../28.06.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα οικ. έτη 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, τον υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 για το οικ. έτος 2010, την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, τις υπ' αριθ. και/28.06.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 18/05/2007 – 31/12/2008, 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 και 31/12/2010 αντίστοιχα, την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, την υπ' αρ./28.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, τις υπ' αριθ. και/28.06.2017 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.2523/1997 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 και 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/10/2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 825.109,58€, λόγω α) έκδοσης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.800.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 1.147.941,93€, β) λήψης έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 397.108,25€ και γ) λήψης τριάντα έξι (-36-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.035.647,55€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. β' και δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(1.147.941,93€ \times 40\%) + (397.108,25€ \times 40\%) + (1.035.647,55€ \times 20\%)$.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 204.025,45€, λόγω α) έκδοσης τεσσάρων (-4-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.050.836,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 507.863,64€ και β) μη υποβολής

συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 12, 18 και 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. β' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι (507.863,64€ x 40%) + (880,00€ x 3 x 1/3).

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 900,00€, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 900,00€ x 3 x 1/3.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ. πρωτ. 56860/20.10.2014 πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 479.345,20€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 575.214,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.054.559,44€, λόγω α) έκδοσης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.800.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 1.147.941,93€, β) λήψης έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 397.108,25€ και γ) λήψης τριάντα έξι (-36-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.035.647,55€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 507.509,45€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 609.011,34€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.116.520,79€, λόγω έκδοσης τεσσάρων (-4-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.050.836,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 507.863,64€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του

ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 29.894,31€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 35.873,17€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 65.767,48€, λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικό προσδιορισμό έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εισφορά ποσού 50.172,35€, λόγω προσδιορισμού του εισοδήματος για την επιβολή της εισφοράς στο ποσό των 936.205,75€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής της προβλεπόμενης από την παρ. 3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994 δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, φόρος ποσού 447.307,83€ πλέον πρόσθετου φόρου 536.769,40€, ήτοι συνολικό ποσό 984.077,23€, λόγω α) έκδοσης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.800.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 1.147.941,93€, και β) λήψης έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και τριάντα έξι (-36-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.432.755,80€ πλέον ΦΠΑ ποσού 272.223,58€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω

εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, φόρος ποσού 568.748,66€ πλέον πρόσθετου φόρου 682.498,39€, ήτοι συνολικό ποσό 1.251.247,05€, λόγω έκδοσης τεσσάρων (-4-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπερτιμολογημένων), συνολικής καθαρής αξίας 1.050.836,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 507.863,64€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, φόρος ποσού 150.421,75€ πλέον πρόσθετου φόρου 180.506,10€, ήτοι συνολικό ποσό 330.927,85€, αφενός λόγω μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων, αφετέρου λόγω μη ανταπόκρισης στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2017 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 136.111,79€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και τριάντα έξι (-36-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.432.755,80€ πλέον ΦΠΑ ποσού 272.223,58€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, ειδική κύρωση ποσού 272.223,58€, ήτοι το ισόποσο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης έξι (-6-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και τριάντα έξι (-36-)

εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.432.755,80€ πλέον ΦΠΑ ποσού 272.223,58€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έτους 2009.

Με την υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έτους 2010.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28/06/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 421/07.10.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 84 του ν.2238/1994
2. Η κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 έχει καταργηθεί από την έναρξη ισχύος του ν.2523/1997.
3. Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων για την επιβολή προστίμων. Από ενάρξεως ΚΦΔ είχε καταργηθεί κάθε κυρωτικός κανόνας για παραβάσεις λήψης ή έκδοσης εικονικών.
4. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος και του ΦΠΑ και ο καταλογισμός προστίμων ΦΠΑ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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...».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας*».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος*».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».*

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «*η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 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. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

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

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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.....».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν.3845/2010 ορίζεται ότι: «7. Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, ΦΕΚ 97/Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις διατάξεις του άρθρου αυτού».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ.1226/28.09.2001 του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 86/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' τμήμα) που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν.1882/90, αναφέρεται σε ειδική κύρωση, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα.

Επειδή, ελλείπει υφιστάμενης στο ν.1882/1990 διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ως άνω νόμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

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

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του

προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

Επειδή, σύμφωνα με 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 (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., 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, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 4 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «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, με τα υπ' αριθ. πρωτ. 6451/04.03.2011 και 6889/10.03.2011 έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. διαβιβάστηκαν η από 31/01/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και πρόσθετο πληροφοριακό δελτίο με τα οποία γνωστοποιείται στην ελεγκτική αρχή ότι η επιχείρηση (ΑΦΜ:.....) έχει εκδώσει προς την προσφεύγουσα δεκαεπτά εικονικά (-17-) φορολογικά στοιχεία, στη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 728.658,30€ πλέον ΦΠΑ 138.445,08€. Τα εν λόγω έγγραφα δε δύναται να αποτελέσουν νέα στοιχεία υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 διότι αυτά ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, χωρίς να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (κατόπιν ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης).

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 7537/14.06.2011 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή το υπ' αριθ. 16423/07.06.2011 δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. με την από 26/05/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 με το οποίο γνωστοποιείται ότι η επιχείρηση (ΑΦΜ:.....) έχει εκδώσει προς την προσφεύγουσα δώδεκα εικονικά (-12-) φορολογικά στοιχεία, στη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 281.149,25€ πλέον ΦΠΑ 53.418,36€. Το εν λόγω έγγραφο δε δύναται να αποτελέσει νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 διότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής,

χωρίς να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (κατόπιν ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης).

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 19411/05.08.2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή η από 24/07/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ με το οποίο γνωστοποιείται ότι η επιχείρηση (ΑΦΜ:.....) έχει εκδώσει προς την προσφεύγουσα επτά εικονικά (-7-) φορολογικά στοιχεία, στη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 25.840,00€ πλέον ΦΠΑ 4.909,60€. Το εν λόγω έγγραφο δε δύναται να αποτελέσει νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 διότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, χωρίς να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (κατόπιν ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης).

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1091/16.01.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή η από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας του Π.Δ. 186/1992 με το οποίο γνωστοποιείται ότι η επιχείρηση (ΑΦΜ:.....) έχει εκδώσει προς την προσφεύγουσα έξι εικονικά (-6-) φορολογικά στοιχεία, στη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, συνολικής αξίας 397.108,25€ πλέον ΦΠΑ 75.450,57€. Το εν λόγω έγγραφο δε δύναται να αποτελέσει νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 διότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, χωρίς να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (κατόπιν ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης).

Επειδή περαιτέρω, η παράβαση της έκδοσης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.800.000,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 1.147.941,93€, στη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, αποτελεί προϊόν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο, καθ' υπέρβαση του αρχικού χρόνου παραγραφής (κανόνας πενταετίας), δίχως να υφίσταται νέο στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016 κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμων, ως προς τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως την υπ' αριθ. 151/2009 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 στις 30/04/2009, ενώ αντιθέτως δεν έχει υποβάλει τη σχετική δήλωση των υπό κρίση οικ. ετών 2010 και 2011, με αποτέλεσμα: α) για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική

περίοδος 18/05/2007 – 31/12/2008) και αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 περί πενταετούς παραγραφής και β) για τα οικ. έτη 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009) οικ. έτη 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) και αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος (άρ. 4 ν.2523/1997) και έκτακτης εισφοράς, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28/06/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 5839/2009 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις 14/05/2009. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλει τη σχετική εκκαθαριστική δήλωση των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010. Συνεπώς: α) για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008 και αναφορικά με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα του) έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 περί πενταετούς παραγραφής, ενώ αντιθέτως, αναφορικά με τη χρηματική κύρωση του ν.1882/1990, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα περί εικοσαετούς παραγραφής και β) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 και αναφορικά με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμων ΦΠΑ άρθρου 4 ν.2523/1997 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 28/06/2017, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, ΦΠΑ, καθώς και προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά κύριο φόρο), για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997, 84 παρ. 1 ν.2238/1994 και 57 παρ. 1 ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, β) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 και ΦΠΑ, καθώς και επιβολής προστίμων του άρθρου 4 του ν.2523/1997 εισοδήματος και ΦΠΑ (λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την κύρια φορολογία), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 δεν είχε παραγραφεί εμπύπτοντας στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και της παρ. 2^α του άρθρου 57 του

v.2859/2000, περί δεκαπενταετούς και δεκαετούς παραγραφής αντιστοίχως, και γ) το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 §12 v.1882/1990 για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, επίσης δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, την πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και την πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του v.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 18/05/2007 – 31/12/2008, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης του τρίτου και του τέταρτου προβαλλόμενου ισχυρισμού, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για την πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 §12 v.1882/1990 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 και τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων v.3845/2010, ΦΠΑ και τις πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ και άρθρου 4 v.2523/1997 (εισοδήματος και ΦΠΑ) των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 8§12 του v. 1882/23.3.1990 ορίζεται ότι: «*όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ.1226/28.09.2001 του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 86/2001 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Γ' τμήμα) σύμφωνα με την οποία: «*η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας*».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη επιβολής της ειδικής κύρωσης λόγω κατάρτησής της, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του v.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάρτησή της με το v.4337/2015, ορίζεται ότι: «*1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....*».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:..... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).....».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «...β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.....».

Επειδή, με την παρ. 32 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της, ως προς τις παραβάσεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία

δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.....».

Επειδή, με την παρ. 48 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της, ως προς τις παραβάσεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου..... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, από ενάρξεως εφαρμογής του ν.4337/2015 (17/10/2015) που τροποποίησε το άρθρο 55 του ν.4174/2013 δεν προβλέπεται παράβαση έκδοσης ή λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδεύματά. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3..... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,..... στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή

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

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, των 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31..... 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101....».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης

της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.....».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών..... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο

μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). 3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν....».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)... 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,.... ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 28/06/2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ΚΒΣ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, ήτοι οικ. έτος 2010, εξακριβώθηκε η έκδοση τεσσάρων (-4-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.050.836,00€ και μερικώς εικονικής αξίας 507.863,64€. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, ως οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 του ν.2238/1994 ορίζουν. Επιπροσθέτως, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, ήτοι οικ. έτος 2011, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δε συνέταξε κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ισολογισμό και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ επιπροσθέτως δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. πρωτ. 56860/20.10.2014 πρόσκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων που αποτέλεσαν δικαιολογητικά εγγραφών στα βιβλία της. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, ως οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 του ν.2238/1994 ορίζουν. Επιπροσθέτως, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό

(50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας. [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, 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 καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού 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».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ. 493 και/28.06.2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2010 και 2011 αντιστοίχως, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2010. Διαφορά φόρου: 507.509,45€

	(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 X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	609.011,34€	253.754,73€	181.536,13€	435.290,86€	435.290,86€

- Υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2011. Διαφορά φόρου: 29.894,31€

	(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 X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	35.873,17€	14.947,16€	10.693,19€	25.640,35€	25.640,35€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ. 496 και/28.06.2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2009 – 31/12/2009 και 01/01/2010 – 31/12/2010 αντιστοίχως, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009. Διαφορά φόρου: 568.748,66€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘ. 58 ^Α §2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	682.498,39€	284.374,33€	203.441,40€	487.815,73€	487.815,73€

- Υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010. Διαφορά φόρου: 150.421,75€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘ. 58 ^Α §2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	180.506,10€	75.210,88€	53.805,86€	129.016,74€	129.016,74€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./02.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, λόγω παραγραφής,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2016,
5. την ακύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009, λόγω παραγραφής,
6. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,
7. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2011,
8. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς νομικών προσώπων ν.3845/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,
9. την ακύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, λόγω παραγραφής,

10. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
11. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010,
12. την ακύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008, λόγω παραγραφής,
13. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 §12 του ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 18/05/2007 – 31/12/2008,
14. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
15. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
16. την επικύρωση της υπ' αριθ./28.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 18/05/2007 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	825.109,58€	0,00€	-825.109,58€

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	204.025,45€
----------	-------------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο	900,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2016

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	479.345,20€	0,00 €	-479.345,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	575.214,24€	0,00 €	-575.214,24€
Σύνολο για καταβολή	1.054.559,44€	0,00 €	-1.054.559,44€

Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2010 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των
διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	507.509,45€	507.509,45€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	609.011,34€	0,00 €	-609.011,34€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		253.754,73€	253.754,73€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		181.536,13€	181.536,13€
Σύνολο για καταβολή	1.116.520,79€	942.800,31€	-173.720,48€

Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2011 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των
διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	29.894,31€	29.894,31€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	35.873,17€	0,00 €	-35.873,17€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		14.947,16€	14.947,16€

Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		10.693,19€	10.693,19€
Σύνολο για καταβολή	65.767,48€	55.534,66€	-10.232,82€

Ο υπ' αριθ./28.06.2017 οριστικός προσδιορισμός έκτακτης εισφοράς Ν.Π. ν.3845/2010

ΟΙΚ. Έτους 2010

Έκτακτη εισφορά	50.172,35€
-----------------	------------

**Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 18/05/2007 – 31/12/2008**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	447.307,83€	0,00 €	-447.307,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	536.769,40€	0,00 €	-536.769,40€
Σύνολο για καταβολή	984.077,23€	0,00 €	-984.077,23€

**Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά
και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	568.748,66€	568.748,66€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	682.498,39€	0,00 €	-682.498,39€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013		284.374,33€	284.374,33€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		203.441,40€	203.441,40€
Σύνολο για καταβολή	1.251.247,05€	1.056.564,39€	-194.682,66€

**Η υπ' αριθ./28.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά
και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	150.421,75€	150.421,75€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	180.506,10€	0,00 €	-180.506,10€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013		75.210,88€	75.210,88€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		53.805,86€	53.805,86€
Σύνολο για καταβολή	330.927,85€	279.438,49€	-51.489,36€

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 18/05/2007 – 31/12/2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	136.111,79€	0,00 €	136.111,79€

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 §12 ν.1882/1990

διαχειριστικής περιόδου 18/05/2007 – 31/12/2008

Ειδική κύρωση	272.223,58€
---------------	-------------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./28.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.