



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 31/07/2017

Αριθμός απόφασης: 4172

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα Ριζόβουνο Ποταμιάς Νάξου κατά:

α) των υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017,/1/13-02-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) της υπ' αριθ./1/13-02-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

γ) των υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017 και/1/13-02-2017, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

δ) των υπ' αριθ./1/13-02-2017 και/1/13-02-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα και

ε) των υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017 και/1/13-02-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017,/1/13-02-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

β) την υπ' αριθ./1/13-02-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

γ) τις υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017 και/1/13-02-2017, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα,

δ) τις υπ' αριθ./1/13-02-2017 και/1/13-02-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα και

ε) τις υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017 και/1/13-02-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, αντίστοιχα

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 13/02/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./**1/13-02-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 98.325,85€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§§1,4 του ν.2523/997.

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη ενενήντα επτά (97) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2010, συνολικής καθαρής αξίας 245.814,62 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 16% 39.330,34 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, με έδρα Ασπρόπυργος.

2) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 123.017,72€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§§1,4 του ν.2523/997

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη εκατόν είκοσι δύο (122) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας 307.544,30 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 16% 49.207,09 ευρώ, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης.

3) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 110.504,11€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 19§§1,4 του ν.2523/997

Η ως άνω παράβαση αφορά σε λήψη εκατόν εννιά (109) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2012, συνολικής καθαρής αξίας 276.260,28 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 16% 44.201,64 ευρώ, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ κατόπιν του πορίσματος της από 13/02/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ./17-02-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

4) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 41.711,52€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 47.551,13 €, ήτοι συνολικό ποσό 89.262,65€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 13/02/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 του ως άνω ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος **προσδιόρισε** τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με την **προσθήκη σ' αυτά λογιστικών διαφορών.**

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος μείωσε το ποσό των αγορών άκαι β'υλών ανά διαχειριστική περίοδο, με την αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι τη χρήση 2010 οι αγορές άκαι β'υλών μειώθηκαν κατά 245.814,62€, τη χρήση 2011 κατά 307.544,30€ και τη χρήση 2012 κατά 276.260,28€ και προσδιόρισε επιπλέον αποκρυβείσα ύλη αξίας 676,00€ για τη χρήση 2011.

5) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 7.314,13€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 8.776,96€, ήτοι συνολικό ποσό 16.091,09€.

6) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 65.449,78€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 78.539,74€, ήτοι συνολικό ποσό 143.989,52€.

7) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 48.545,50€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 58.254,60€, ήτοι συνολικό ποσό 106.800,10€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ κατόπιν του πορίσματος της από 13/02/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., του ως άνω ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./17-02-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Από το ως άνω πόρισμα προκύπτει η μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους αξίας 245.814,62€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 39.330,34€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, αξίας 307.544,30€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 49.207,09€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, και αξίας 276.260,28€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 44.201,64€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

8) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 του ν. 2523/97 και 62 του ν. 4174/21013, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ως άνω χρήση με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του ν.2238/94 και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

9) Με την υπ' αριθμ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 του ν. 2523/97 και 62 του ν. 4174/21013, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ως άνω χρήση με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του ν.2238/94 και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος., εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ κατόπιν του πορίσματος της από 13/02/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος, του ως άνω ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./17-02-2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

10) Με την υπ' αριθ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 117.991,02€.

11) Με την υπ' αριθ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 147.621,27€.

12) Με την υπ' αριθ./1/13-02-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 132.604,92€.

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης των ως άνω εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 245.814,62€ € στη χρήση 2010, συνολικής αξίας 307.544,30€ στη χρήση 2011 και συνολικής αξίας 276.260,28 ευρώ στη χρήση 2012, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 39.330,34 ευρώ, 49.207,09 ευρώ και 44.201,64 ευρώ αντίστοιχα, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, ήτοι την επιβολή προστίμου ισόποσου με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ($39.330,34€ \times 3 = 117.991,02€$, $49.207,09 \times 3 = 147.621,27€$ και $44.201,64 \times 3 = 132.604,92€$).

Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./05-02-2016 έγγραφο που απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, το Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΙΓΑΙΟΥ (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ/17-2-2016) σύμφωνα με το οποίο συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ μετέβη την 03/08/2012 στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας όπου και προέβη σε κατάσχεση στοιχείων σύμφωνα με την αριθ./03-08-2012 έκθεση κατάσχεσης. Τα κατασχεθέντα ληφθέντα στοιχεία είναι εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, με έδραΑσπρόπυργος.

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

1. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον δεν στοιχειοθετείται η παράβαση

της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος της. Συγκεκριμένα, η φέρουσα το βάρος απόδειξης Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν, συναλλαγές οι οποίες είναι πραγματικές, αφορούν το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης και δεν ασκεί καμία επιρροή εν προκειμένω η μη ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας επιχείρησης γεγονός για το οποίο η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να έχει γνώση, ούτε άλλωστε υποχρεούνταν προς τούτο.

2. Αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκής φορολογικής διάταξης. Συγκεκριμένα, με το Ν.4337/2015 καταργήθηκαν μεταξύ άλλων τα αυτοτελή πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ανωτέρω παράβαση εντάσσεται πλέον στην λογική της κύρωσης λόγω ανακρίβειας της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης και της προσαύξησης του φόρου την πληρωμή του οποίου απέφυγε ο υπόχρεος με βάση το εικονικό τιμολόγιο (άρθρο 58 επ. Ν.4174/2013). Θα πρέπει λοιπόν, στη συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση την αρχή του τεκμηρίου της αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου φορολογικού νόμου στις εκκρεμείς υποθέσεις (ΣτΕ 4160/2009 επταμελούς κ.α.) να μην της επιβληθούν πρόστιμα κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ να ακυρωθούν. Επίσης, κατ' εφαρμογή της ίδιας αρχής τα προσβαλλόμενα πρόστιμα ΦΠΑ θα πρέπει είτε να ακυρωθούν είτε να περιοριστούν από το τριπλάσιο του ΦΠΑ των δήθεν εικονικών στοιχείων στο 50% της αξίας αυτών.

3. Μη σύννομη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει του νόμου 4446/2016,

καθώς στην υπό κρίση περίπτωση, είχαν ήδη κοινοποιηθεί πριν την κατάθεση του σχεδίου νόμου στην Βουλή (12.12.2016) προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων, και ως εκ τούτου είναι μη σύννομη η έκδοση και κοινοποίηση στην προσφεύγουσα τόσο των αρχικών του έτους 2016 όσο και των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων για τον λόγο ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. σημείωμα με αναφορά των διατάξεων του ανωτέρου νόμου προκειμένου να υπαχθεί στις ευνοϊκότερες διατάξεις εφόσον το επιθυμούσε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 2010 έχει παραγραφεί από τις 31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.2238/1994 και ν.2859/2000.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό: περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία,

τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περιπτ. α' και β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/08-02-2012 και 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, εν προκειμένω, την 03/08/2012, συνεργείο ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του

τμήματος ερευνών Α΄ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ, όπου και προέβη σε κατάσχεση στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, και των αναλυτικών καθολικών που τηρούσε η προσφεύγουσα και ήταν καταχωρημένα τα ως άνω στοιχεία. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ΄ αριθ./03-08-2012 έκθεση κατάσχεσης πρόκειται για τα εξής στοιχεία:

ΧΡΗΣΗ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 16%
2010	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	97	245.814,62 €	33.330,34 €
2011	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	122	307.554,30 €	49.207,09 €
2012	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	109	276.260,28 €	44.201,64 €

Από τα ως άνω κατασχεθέντα στοιχεία προκύπτει ότι το είδος των εμπορευμάτων που φέρεται να διακινήθηκαν είναι οικοδομικά υλικά (τσιμέντο μαύρο, ρυτίνη οικοδομική, σίδηρος μπετού κ.α.)

Επειδή, τα ως άνω έγιναν γνωστά στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ με το αριθ. πρωτ./05-02-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ, το οποίο αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία και έλαβε αριθ. πρωτ./17-02-2016 (Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ).

Επειδή, κατόπιν αυτού εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ η με αριθμ./17-02-2016 εντολή ελέγχου.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της ως άνω εντολής προέκυψε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «.....» είναι εικονικά για τους παρακάτω λόγους:

1. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο σύστημα elenxis του Υπ. Οικονομικών προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση δήλωνε ως κύρια δραστηριότητα: ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ και ως δευτερεύουσες δραστηριότητες: α) ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΑ Η ΜΕΣΙΤΕΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΠΙΒΑΤΩΝ, ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ, β) ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΙΑ Η ΜΕΣΙΤΕΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ, γ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΘΑΡΙΣΜΕΝΗΣ ΖΑΧΑΡΗΣ ΑΠΟ ΖΑΧΑΡΟΚΑΛΑΜΟ Η ΖΑΧΑΡΟΤΕΥΤΛΑ ΚΑΙ ΧΗΜΙΚΑ ΚΑΘΑΡΗΣ ΣΑΚΧΑΡΟΖΗΣ ΣΕ ΣΤΕΡΕΑ ΜΟΡΦΗ, ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΕΡΙΕΧΕΙ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΡΩΜΑΤΙΚΕΣ Η ΧΡΩΣΤΙΚΕΣ ΟΥΣΙΕΣ, δ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΒΟΥΡΔΙΣΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΑΛΕΣΜΕΝΟΥ ΚΑΦΕ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΙΔΩΝ, ε) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΞΥΛΙΝΩΝ ΕΠΙΠΛΩΝ Π.Δ.Κ.Α, στ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΙΑΚΩΝ ΘΕΡΜΟΣΙΦΩΝΩΝ, ζ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΝΘΡΑΚΑ, ΜΗ ΣΥΣΣΩΜΑΤΩΜΕΝΟΥ, η) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ, θ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΠΑΝΙΕΡΩΝ, ΝΙΠΤΗΡΩΝ, ΛΕΚΑΝΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΛΥΜΜΑΤΩΝ ΤΟΥΣ, ΚΑΖΑΝΑΚΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ, ΑΠΟ ΠΛΑΣΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ, ι) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΙΔΗΡΙΚΩΝ, κ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΡΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, λ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ, μ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΛΙΜΑΤΙΣΤΙΚΩΝ

ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ν) ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΒΟΥΡΔΙΣΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΑΛΕΣΜΕΝΟΥ ΚΑΦΕ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΙΔΩΝ. Επομένως, η εκδότρια επιχείρηση έχει δηλώσει στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πλήθος αντικειμένων εργασιών με σκοπό να υπάρχει νομιμοφάνεια και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς κάθε είδους επιχείρηση.

2. Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις από το οικονομικό έτος 2009 έως σήμερα, ήτοι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
3. Σε βάρος της εκδότριας εταιρείας έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων, από τη Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για έκδοση και λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων μεγάλου μεγέθους (π.χ. ΑΕΠ/2015 συνολικού ποσού 165.582,20€, ΑΕΠ/2015 συνολικού ποσού 600.650,00€, ΑΕΠ/2014 συνολικού ποσού 2.902.295,48€ ΑΕΠ/2014 συνολικού ποσού 627.373,30€, ΑΕΠ/2015 συνολικού ποσού 100.200,00€, ΑΕΠ/2015 συνολικού ποσού 995.400,00€ που αφορούν λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009).
4. Δεν προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση απασχολούσε προσωπικό κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές με την εκδότρια (δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΜΥ από το έτος 2008).
5. Δεν έχει ανταποκριθεί σε προσκλήσεις της φορολογικής αρχής, Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΕΝΑΣ (ΑΕΠ/2011 και/2015).
6. Κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές τα μεταφορικά μέσα που διέθετε ήταν το Ι.Χ. ΦΟΡΤΗΓΟ με αριθ. κυκλ.και το Ι.Χ. ΦΟΡΤΗΓΟ με αριθ. κυκλ. Όμως από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία προκύπτει ότι αναγράφονταν άλλα φορτηγά των οποίων οι αριθμοί κυκλοφορίας είχαν ήδη διαγραφεί όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων του Υπ. Οικονομικών.
7. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΓΓΠΣ, στα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν:
Α) πελάτες της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι το έτος 2010 έχει εκδώσει 807 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.962.955,57 €, το έτος 2011 έχει εκδώσει 563 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.853.454,72 € και το έτος 2012 έχει εκδώσει 200 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 650.478,17 €
Β) προμηθευτές της εκδότριας επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι το έτος 2010 έχει λάβει 3 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 26.555,51 €, το έτος 2011 έχει λάβει 1 φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.000,00€ και το έτος 2012 έχει λάβει 1 φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.100,00€. Οπότε βάσει των ως άνω συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων επιχειρήσεων προκύπτει ότι το ύψος των αγορών/ δαπανών της κατά τα κρινόμενα έτη είναι δυσανάλογα χαμηλό ώστε να μη δικαιολογεί το ύψος των πωλήσεων.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ στην προσφεύγουσα εταιρεία – λήπτη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στο αναλυτικό καθολικό 50.01.281 που τηρούσε η προσφεύγουσα τις επίμαχες χρήσεις και έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (άρθρο 20 του ΚΒΣ) χρήσεων 2010, 2011 και 2012.
- 2) Η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να εξόφλησε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία με μετρητά και όχι με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη, ώστε να έχει μεγαλύτερη αστική εξασφάλιση έναντι του προμηθευτή.
- 3) Είναι χαρακτηριστικό ότι η καθαρή αξία όλων των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εκδότρια επιχείρηση δεν ξεπερνά το ποσό των 3.000,00€ προκειμένου να μην υπάρχει υποχρέωση για εξόφληση του ποσού μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή (άρθρο 18§2 ΚΒΣ).
- 4) Η προσφεύγουσα δεν παρείχε στον έλεγχο διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο διακίνησης των αγαθών δεδομένου ότι από τα κατασχεθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο τόπος φόρτωσης των διακινούμενων αγαθών είναι η έδρα του εκδότη, Ασπρόπυργος Αττικής και τόπος αποστολής η έδρα του προσφεύγοντος, Νάξος. Επίσης προκύπτει ότι σε πολλές περιπτώσεις χρησιμοποιήθηκαν φορτηγά που δεν ανήκουν ούτε στη λήπτρια ούτε στην εκδότρια.
- 5) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην πρόκληση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων ούτε εξέφρασε τις απόψεις της ή έδωσε έγγραφες διευκρινήσεις επί του υπ' αριθμ./08-11-2016 σημειώματος διαπιστώσεων.

Από όλα τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν πραγματοποιήθηκαν, και ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τα φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να αυξήσει την αξία των δαπανών/ εισροών των ελεγχόμενων χρήσεων και κατά συνέπεια να μειώσει το φόρο εισοδήματος και το ΦΠΑ που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο, με ίδιο οικονομικό όφελος.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Για παράδειγμα η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικές συμβάσεις/ προσφορές με τον εκδότη των στοιχείων, ακτοπλοϊκά εισιτήρια για τα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν για τις εν λόγω συναλλαγές, ούτε έδωσε διευκρινήσεις σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης και το πρόσωπο στο οποίο καταβλήθηκαν τα ποσά αν αυτά καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς. Ως εκ τούτου τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/02/2017 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2012 επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επί

παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις ως άνω χρήσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προέβη στην έκδοση τους.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό περί Αναδρομικής εφαρμογής ευνοϊκής φορολογικής διάταξης

Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περιπτ. δ' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«48.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 δήλωση 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. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά

τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

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, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά έχει προαναφερθεί η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις κρινόμενες χρήσεις 2010, 2011 και 2012 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα,

- τη χρήση 2010, έλαβε ενενήντα επτά (97) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 245.814,62€ και της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 98.325,85€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι 245.814,62€ Χ40%,
- τη χρήση 2011, έλαβε εκατόν είκοσι δύο (122) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 307.544,30€ και της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 123.017,72€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι 307.544,30€ Χ40%,

- τη χρήση 2012, έλαβε εκατόν εννέα (109) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 276.260,28€ και της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 110.504,11€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι 276.260,28€ X40%.

Επειδή, το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρεται στα πρόστιμα περί ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, ενώ τα πρόστιμα της λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν παραβάσεις φοροδιαφυγής αναφέρονται στο άρθρο 55 του ν. 4174/2013. Οπότε ο ισχυρισμός της ότι με το άρθρο 58 του ν.4174/2013 καταργήθηκαν τα πρόστιμα για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι αβάσιμος.

Επειδή, ομοίως με τις υπ' αριθ./1/13-02-2017,/1/13-02-2017,/1/13-02-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 117.991,02€, 147.621,27€ και 132.604,92€, αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, ήτοι πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που εξέπεσε ($33.330,34\text{€} \times 3 = 117.991,02\text{€}$, $49.207,09 \times 3 = 147.621,27\text{€}$ και $44.201,64 \times 3 = 132.604,92\text{€}$)

Επειδή, προκειμένου οι μεταβατικές διατάξεις της §48 του άρθρου 72 του ΚΦΔ να είχαν εφαρμογή στις ως άνω παραβάσεις, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε με δήλωση της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση των πράξεων, να αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτές και να καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής.

Επειδή, η ως άνω δυνατότητα εφαρμογής των μεταβατικών διατάξεων του ν.4174/2013 αναγράφονταν στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν προέβη στις προβλεπόμενες με τις ως άνω διατάξεις ενέργειες.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της περί μη εφαρμογής στην περίπτωση της ηπιότερης φορολογικής διάταξης είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 3° ισχυρισμό περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει του ν.4446/2016

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) ορίζεται ότι:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.5.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58§5 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240 22.12.2016) ορίζεται ότι:

«5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική

Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου.»

Επειδή, η προθεσμία της παρ. 5 παρατάθηκε μέχρι τις 7.2.2017 με το άρθρο 58 του ν.4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 περιπτ. ε' της ΠΟΛ.1006/2017 με Θέμα: «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» ορίζεται ότι:

«Περιπτώσεις υπαγωγής

1. Οι φορολογούμενοι δύναται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του ν. 4174/2013 διατάξεις. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών. Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. ... β. γ. ... δ. ...

ε. Εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 (12-12-2016) και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 58 του ως άνω νόμου (23-1-2017), μετά την υποβολή δηλώσεων της παρούσας παραγράφου τροποποιούνται με αιτιολογημένη πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων των ανωτέρω, κατά περίπτωση. Πράξεις που κοινοποιήθηκαν μετά την 12-12-2016 κοινοποιούνται εκ νέου μετά την πάροδο της ανωτέρω τριακονθήμερης προθεσμίας, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 58 του νόμου, είτε ως έχουν, είτε αφού τροποποιηθούν, κατά τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο. Οι σχετικές διαδικαστικές προθεσμίες εκκινούν μετά την ως άνω εκ νέου κοινοποίησή τους.»

Επειδή, εν προκειμένω, συνεπεία της με αριθμ./17-02-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία και συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ.

...../08-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου (άρθρο 28 του ν. 4174/2013) το οποίο απεστάλη στην προσφεύγουσα την 24/11/2016 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, επί των διαπιστώσεων του ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέφρασε τις απόψεις της, την 14/12/2016 ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προέβη στην έκδοση των από 14/12/2016 πράξεων.

Επειδή, οι ως άνω οριστικές πράξεις εκδόθηκαν μετά την 12/12/2016 και πριν τη λήξη της προθεσμίας του τρίτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν.4446/2016 (07-2-2017), η έκδοσή τους θεωρήθηκε μη σύννομη και ακυρώθηκαν, δυνάμει της με αριθμ./18-05-2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δηλώσεις «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 4446/2016 και του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1006/2017, έως την 07/02/2017.

Επειδή, εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, ακολούθησε τις προβλεπόμενες διαδικασίες των διατάξεων του ν. 4446/2016 και ορθώς προέβη την 13/02/2017 στην εκ νέου έκδοση οριστικών πράξεων προσβαλλόμενων με την παρούσα προσφυγή.

Επειδή, η διαδικασία της ειδικής πρόσκλησης προκειμένου να υπαχθεί στις ευνοϊκότερες διατάξεις, δεν προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 8§1 περιπτ. ε΄της ΠΟΛ.1006/2017 με Θέμα: «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α΄ του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α΄ 240)», ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

Ως προς τον 4° ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.2238/1994 και ν.2859/2000

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2014** ορίζεται ότι:

«11. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ..., β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου».

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 2010, είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **31/03/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

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

α) **Κ.Β.Σ.**

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **98.325,85 €**

β) **Φ.Π.Α.**

Φ.Π.Α	7.314,13 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.776,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.091,09 €

γ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού: **117.991,02 €**

δ) Πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ποσού: **100,00€**

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

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **123.017,72 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	41.711,52 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	47.551,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	89.262,65 €

γ) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	65.449,78 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	78.539,74 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	143.989,52 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού: **147.621,27 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **110.504,11 €**

β) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	48.545,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	58.254,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	106.800,10 €

γ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού: **132.604,92 €**

δ) Πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ποσού: **100,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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