



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1350**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην κατά :

1) Της αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ,

2) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ,

2) την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 6.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 , 18§2&9 , και 20 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2006 ενός (1) εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου αξίας (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ., με αντικείμενο συναλλαγής την «προβολή τεσσάρων (4) διαφημιστικών πινακίδων στα κλειστά γυμναστήρια μπάσκετ για τα πρωταθλήματα εθνικών κατηγοριών ανδρών και γυναικών στο παρκέ και στον αγωνιστικό χώρο με τηλεοπτική κάλυψη για την αγωνιστική περίοδο από 22/9-31/12/2006 για τους αγώνες της Ευρώπης» συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ , εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν της από 29-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού (επανελέγχου) Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στο από/04-07-2017 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα καθώς και όλα τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης που

παρελήφθησαν από την ως άνω Δ.Ο.Υ. με το από 21-11-2017 σχετικό Πρωτόκολλο Παράδοσης-Παραλαβής στα πλαίσια των μεταφερόμενων υποθέσεων της Ε.Γ. ΣΔΟΕ στην ΑΑΔΕ (αριθμ. Δ.ΟΡΓ. ΕΞ2016/30.9.2016 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων), με ελεγχόμενη την εκδότρια εταιρεία

Β. Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) ποσού 8.700,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 8.160,60 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.860,60 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 19-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου, με την προσθήκη της καθαρής αξίας του ληφθέντος εικονικού τιμολογίου ποσού 30.000,00 € στα δηλωθέντα καθαρά φορολογητέα κέρδη.

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

1) Μη νόμιμη η διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία την κρινόμενη χρήση 2006 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου.

Συγκεκριμένα αναφέρει:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

Το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί για την ελεγχόμενη χρήση από 1/01/2006 έως και 31/12/2006, δεδομένου ότι δεν μας επιδόθηκαν εγκαίρως οριστικές πράξεις για τη χρήση αυτή.

Με αυτά τα δεδομένα, στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου, το οποίο αφορά τη χρήση 2006 πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει παραγραφεί λόγω συμπλήρωσης της πενταετούς παραγραφής στις 31/12/2012.

.....

Σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, η έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων αποτελεί ειδική περίπτωση φοροδιαφυγής και επομένως η ύπαρξη εικονικού φορολογικού στοιχείου αποτελεί πρωταρχικό στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής που διαπράττεται με την έκδοση και λήψη τέτοιων στοιχείων. Ο νόμος ορίζει ρητά, όμως, ότι δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που χαρακτηρίζεται ως εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατά συνέπεια, όταν με την έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας χαρακτηρίζονται τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά στο πρόσωπο του εκδότη» δεν υφίσταται αδίκημα φοροδιαφυγής για το λήπτη των στοιχείων αυτών, δυνάμει της παραπάνω ρητής διάταξης του εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, το οποίο ορίζει ότι δεν είναι εικονικό για το λήπτη το στοιχείο που χαρακτηρίζεται ως εικονικό στο πρόσωπο του εκδότη.

.....

Συμπέρασμα: Με βάση την 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, την 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ και τις σχετικές εγκύκλιες οδηγίες της φορολογικής διοίκησης (ΔΕΛ Β'118902ΕΞ28-12-2016 (ΦΕΚ. Β'4270) όπως τροποποιήθηκε με την με αριθ. ΔΕΛ Α1057280 ΕΞ 2017/12.4.2017 (Β' 1391) όμοια, ΔΕΛ Β'1136035 ΕΞ 15/9/2017 (ΦΕΚ Β'3278/18-9-2017), 1466/2017 (ΦΕΚ Β'3326/21-9-2017), ΠΟΛ. 1154/4-10/2017 και ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε 1752/18-10-2017), δεν ελεγχθήκαμε νόμιμα για τη χρήση 2006, διότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994), δεδομένου ότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία ούτε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Φορολογική – Ελεγκτική Αρχή/Φορολογική Διοίκηση είχε πλήρη γνώση όλων των στοιχείων στα οποία βασίζεται το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου εντός της πενταετίας, με την από 29/10/2013 (με ημερομηνία θεώρησης 30/10/2013) Έκθεση Ελέγχου & Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 των ελεγκτών του ΣΔΟΕ για την εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου

Όπως συνάγεται από τα παραπάνω, η Φορολογική – Ελεγκτική Αρχή/Φορολογική Διοίκηση, άρα και ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, είχε πλήρη γνώση όλων των αναφερόμενων στοιχείων από τις 7/09/2010, ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε προληπτικός φορολογικός έλεγχος στη διεύθυνση της έδρας της εκδότριας επιχείρησης Εν ολίγοις, όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες ήταν στη διάθεση της Φορολογικής – Ελεγκτικής Αρχή/Φορολογικής Διοίκησης, άρα και του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, εντός της

πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ελεγχόμενη χρήση από 1/01/2006 έως και 31/12/2006 (παραγραφή στις 31/12/2012).

2) Μη ευσταθής ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί παράτασης για ένα επιπλέον ημερολογιακό έτος της δεκαετούς παραγραφής.

Συγκεκριμένα αναφέρει:

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, «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».

Συγκεκριμένα, τόσο τα υπ' αρ./22-04-2014 Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (ΥΣΕ 1-2-3) με ημερομηνία 22/04/2014 όσο και οι με αριθ./2013 και/2013 Εκθέσεις Κατάσχεσης του ΣΔΟΕ – ΠΔ Αττικής (βλ. και τη σχετική με αριθ./8.10.2013 εντολή ελέγχου και επεξεργασίας των κατασχεθέντων του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ – ΠΔ Αττικής) ήταν στη διάθεση της ενιαίας - κατά τα ανωτέρω αναφερθέντα – Φορολογικής Διοίκησης από τα έτη 2013 και 2014, δηλαδή κατά πολύ νωρίτερα του τελευταίου έτους της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

.....

Δεν χωρεί, συνεπώς, στην ελεγχόμενη περίπτωση, εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 περί παράτασης κατά ένα έτος της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής και τοιουτοτρόπως το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου, προστίμου κτλ. στην επιχείρησή μας για τη χρήση 2006 πρέπει να θεωρηθεί παραγεγραμμένο ήδη από το πέρας της 31/12/2017.

3) Επί της ουσίας της κρινόμενης υπόθεσης, οποιαδήποτε υπόνοια περί εικονικότητας πρέπει να εξαιρεθεί πλήρως.

4) Παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη.

Συγκεκριμένα αναφέρει:

Επειδή, υπό το φως της προαναφερόμενης γενικής, υπερνομοθετικής ισχύος, αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης και κατόπιν σύγκρισης των ως άνω νομοθετημάτων που ίσχυσαν από τη διάπραξη της παράβασης έως την εκδίκαση της κρινόμενης υπόθεσης, πρέπει να γίνει δεκτό, κατ' αποδοχή του σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας, ότι το ένδικο πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα λόγω λήψης εικονικών στοιχείων και υπολογίστηκε βάσει του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 (200% της εικονικής αξίας παραστατικών άνω των 880 ευρώ ή 100% οσάκις η εικονικότητα αφορά στο πρόσωπο του εκδότη) έχει πλέον καταργηθεί αναδρομικώς, δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4 του ν

4337/2015. Εξάλλου, οι μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 3β και δ του ν. 4337/2015 δεν εφαρμόζονται καθώς είναι μεν ευμενέστερες των προϋφισταμένων, αλλά βαρύτερες εν σχέση με τα ισχύοντα από της εισαγωγής του ν. 4337/2015.

Από τη συνδυαστική ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι μετά την 17η-10-2015, ημερομηνία κατά την οποία δημοσιεύτηκε ο Ν. 4337/2015, το άρθρο 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013 παύει να ισχύει, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι καταργείται η επιβολή προστίμων για τις παραβάσεις της λήψης εικονικού παραστατικού στοιχείου, όπως είναι η αποδιδόμενη σ' εμάς παράβαση.

Με το άρθρο 23 του Ν. 4337/2015, λοιπόν, ο νομοθέτης αποκλείει τη δυνατότητα του φορολογουμένου να επικαλεστεί την αναδρομική εφαρμογή μιας ηπιότερης και ευμενέστερης φορολογικής διάταξης, επιπλέον δε εισάγει μια εντελώς άνιση και διαφορετική νομοθετική μεταχείριση των φορολογουμένων με μοναδικό κριτήριο τον χρόνο διάπραξης της παράβασης, θέτοντας υπό καθεστώς εύνοιας όσους είχαν την τύχη να προβούν σε απόκρυψη συναλλαγής, για παράδειγμα, μετά τη 17η-10-2015. Καταστρατηγούνται, όμως, τοιουτοτρόπως οι συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου και της ισότητας (άρθρο 5 του Συντάγματος), καθώς και η αρχή της χρηστής διοίκησης.

Με βάση, λοιπόν, όσα εκτέθηκαν ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι για τις παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση του προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2γ (50% της αξίας του στοιχείου ή του εικονικού μέρους της αξίας) και όχι η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β και 5 του Ν. 4337/2015.

Τούτο διότι η μεταβατική αυτή διάταξη είναι ευμενέστερη των προϋφισταμένων, αλλά βαρύτερη συγκρινόμενη με τα ισχύοντα από της καταθέσεως του Ν.4337/2015 και εφεξής, οπότε επήλθε πλήρης κατάργηση του προστίμου. Επομένως, οι μεταβατικές διατάξεις του Άρθρου 7 παρ. β και 5 του Ν.4337/2015 είναι ανίσχυρες και για την παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων, τελεσθείσα οποτεδήποτε πριν ή μετά την εισαγωγή του Ν.4337/2015 και δεν χωρεί επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3β και 5 του Ν.4337/2015.

Κατά συνέπεια, με τις ανωτέρω διατάξεις ο χρόνος τέλεσης της παράβασης καθίσταται αυτομάτως και το μοναδικό κριτήριο για το αν η πράξη του φορολογουμένου θα απαξιωθεί και θα τιμωρηθεί από τον φορολογικό νομοθέτη.

Επειδή, ο αποκλεισμός από τον νομοθέτη (με το αρ. 7 παρ. 3β και το αρ.23 του Ν.4337/2015) του φορολογούμενου από την δυνατότητα να επικαλεστεί την εφαρμογή ενός ευμενέστερου φορολογικού καθεστώτος έστω και αναδρομικά, προσκρούει στην γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου με την οποία επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής.

5) Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης νομοθετικής διάταξης – μείωση της επιβληθείσας προσαύξησης στο 50% του καταλογιζόμενου κύριου φόρου Εισοδήματος.

Συγκεκριμένα αναφέρει:

Πρέπει να επισημανθεί, όλως επικουρικώς, ότι η Φορολογική Διοίκηση με την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εσφαλμένα προέβη στον σε βάρος μας καταλογισμό πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, υπολογίζοντας τον σε ποσοστό σχεδόν 100% επί του κύριου φόρου και αγνοώντας τις ευμενέστερες για τον φορολογούμενο σχετικές διατάξεις του Ν. 4337/2015, οι οποίες προβλέπουν προσαύξηση ίση με το 50% του καταλογιζόμενου κύριου φόρου, προστίμου, εισφοράς κτλ. και θα έπρεπε να τύχουν αναδρομικής εφαρμογής και στην υπό κρίση περίπτωση.

.....

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, η Φορολογική Διοίκηση μου επέβαλε πλέον του κύριου φόρου προσαύξηση λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό σχεδόν 100% επί του παραπάνω επιμέρους ποσού. Ωστόσο, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διάταξης, όπως αυτή αναλύθηκε στο σκεπτικό της προπαρατεθείσας απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, το ποσοστό της προσαύξησης θα έπρεπε να περιοριστεί σε ποσοστό 50% επί του επιβαλλόμενου κύριου φόρου. Επομένως, ακόμα και στην περίπτωση που κριθεί ότι ορθώς μας καταλογίστηκε από μέρους της Φορολογικής Αρχής επιπλέον κύριος φόρος για την ελεγχθείσα χρήση, η προσαύξηση θα έπρεπε να υπολογιστεί όπως προβλέπει η επεικέστερη διάταξη του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 και να μειωθεί στο 50% της καταλογισθείσας διαφοράς κύριου φόρου.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, το Δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες Πράξεις για τη χρήση 2006 ήδη έχει υποκύψει σε παραγραφή .

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου 84 του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

« Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται:

«6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α, β και γ, του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από **συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ‘ Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β΄4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ` της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής
με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)
και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου Η εφαρμογή των διατάξεων
νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, προϋποθέτει συμπληρωματικά
εδ. α', ν. 4174/2013) στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την
περίπτωση μη
υποβολής δήλωσης
στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 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 για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, όπως ρητά αναγράφεται στη σελ. 1 της οικείας έκθεσης επανελέγχου ΚΒΣ και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, την **24-07-2017**, περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./04-07-2017 διαβιβαστικό έγγραφο του Τμήματος Προγραμματισμού και Πληροφορικής της Α΄ Υποδιεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής - Αιγαίου με επισυναπτόμενο Δελτίο Πληροφοριών του Β΄ Τμήματος Ερευνών της Γ΄ Υποδιεύθυνσης Ελέγχων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής Αιγαίου (αριθμ. Υ.Σ.Ε./22-04-2014 (Υ.Σ.Ε. 1-2-3).

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε το επίμαχο εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. στη χρήση 2006.

Επειδή, το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94 και 25 του ν. 4174/2013, βάσει του οποίου, εκδόθηκε η με αριθμό/11-09-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, και μετά το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή, το ως άνω συμπληρωματικό στοιχείο του Σ.Δ.Ο.Ε. περιήλθε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής, ήτοι το 2017, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, ήτοι μέχρι 31/12/2018. »

Επειδή, οι ως άνω Πράξεις που αφορούν τη χρήση 2006 εκδόθηκαν την **19-12-2018**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις χρόνου έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στη κρινόμενη χρήση 2006, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο,

επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

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

Επειδή 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 και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 19-12-2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' υπ' αριθμ.**/2018** προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στο από/04-07-2017 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και όλα τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης που παρελήφθησαν από την ως άνω Δ.Ο.Υ. με το από 21-11-2017 σχετικό Πρωτόκολλο Παράδοσης- Παραλαβής στα πλαίσια των μεταφερόμενων υποθέσεων της Ε.Γ.

ΣΔΟΕ στην ΑΑΔΕ (αριθμ. ΕΞ2016/30.9.2016 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων).

Από την ως άνω οικεία έκθεση Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και από την από 29-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας Κ.Β.Σ των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ α) και β) με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων εταιρεία προκύπτουν όλα στοιχεία από τα οποία συνάγεται ότι εν λόγω εκδότρια εταιρεία, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα:

1) Σύμφωνα με κατάθεση στο Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής της αδελφής της ιδιοκτήτριας του ακινήτου όπου η εταιρεία με ΑΦΜ δήλωσε ως επαγγελματική έδρα, στην οδό, πρόκειται για γραφείο δώδεκα (12) τετραγωνικών μέτρων στο τρίτο όροφο το οποίο παρέμεινε μισθωμένο μόνο για το διάστημα από 23.05.2007 έως 30-06-2008.

2) Η ως άνω εταιρεία υπέβαλε τις όποιες υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιώντας ψευδή στοιχεία λογιστή. Επίσης με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος, δήλωνε ψευδή και ανακριβή στοιχεία όπου προέκυπτε μηδενικός ή ελάχιστος φόρος προς απόδοση.

3) Οι υπογραφές που έχουν τεθεί στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης των χρήσεων 2003 και 2004 από ορκωτούς ελεγκτές είναι πλαστογραφημένες, σύμφωνα με υπεύθυνες δηλώσεις που προσκόμισαν οι ίδιοι στη φορολογική αρχή.

4) Σύμφωνα με έγγραφο του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ TEAM) η επιχείρηση, δεν έχει απογραφεί και συνεπώς δεν έχει δηλώσει απασχόληση προσωπικού από το 2001 μέχρι και 12-03-2012. Επίσης, από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει λάβει φορολογικά στοιχεία συνεργατών ή λήψεως υπηρεσιών τρίτων .

5) Από έρευνα που διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι, σε υποκατάστημα της τράπεζας στο οποίο η επιχείρηση διατηρούσε λογαριασμό όψεως με αριθμό, πραγματοποιούνταν κατάθεση χρημάτων από λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης και ταυτόχρονη ανάληψη από τον εκπρόσωπο της ίδιας ως άνω επιχείρησης .

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, είναι αβάσιμος.

Επειδή με τη περιπτ. δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) 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)....., β), γ).....,

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

ε)....., στ), ζ..... .»

Επειδή με το άρθρο 49 § 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«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 επεικέστερη 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.».

Επειδή με το άρθρο 58 § 1 περ. γ' του Ν. 4174/2013 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), β),

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

.....

Επειδή, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, στην υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ έχει επιλεγεί από την ως άνω φορολογική αρχή η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη και συγκεκριμένα :

Φορολογία εισοδήματος

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ Ν. 2523/19	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦ από 01/01/2014 μέχρι τη έκδοση της παρούσας απόφασης (19-12-2018) (60 μήνες*0,73%= 43,8%	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΥΠΩΣΗ ΜΕΤΑ (Α) ΚΑΙ (Δ
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	(8.700,00 120%) 10.440,0	(8.700,00 50%) 4.350,00	(8.700,00 X 43,8%) 3.810,60 €	8.160,60 €	<u>8.160,60 €</u>

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης κατά τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου στην κρινόμενη υπόθεση , **είναι αβάσιμος.**

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 19-12-2018 οικίες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.δ' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : (30.000,00 Χ2 0%) **6.000,00€**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου	8.700,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.160,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.860,60 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/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.