



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/03/2018

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

Αριθμός απόφασης: 539

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 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./21.09.2017 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,

- β) της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ,
- γ) της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,
- δ) της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- ε) της υπ' αριθ./21.09.2017 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,
- στ) της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- ζ) της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
- η) της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, την υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, την υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν.2523/1997, την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997, την υπ' αρ./21.09.2017 πράξη οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών, την υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτος 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 03/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 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 12.979,33€, λόγω α) λήψης έξι (-6-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 50.230,00€, β) μη καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης επτά (-7-) φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 27.090,00€ και γ) ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 για συνολική αξία πωλήσεων 27.090,00€, 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. δ' και ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι $(50.230,00€ \times 20\%) + (880,00€ \times 7 \times \frac{1}{3}) + (880,00€ \times 3 \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ. πρωτ. 14968/24.05.2016 πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων των θεωρημένων δελτίων αποστολής της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 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 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 61.306,87€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 73.568,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 134.875,11€, λόγω μη καταχώρησης επτά (-7-) φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 27.090,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 5.147,10€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της εκκαθαριστικής δήλωσης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, στο ποσό των 18.994,36€ λόγω λήψης έξι (-6-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 50.230,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 9.543,70€ και μη καταχώρησης επτά (-7-) φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 27.090,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού

5.147,10€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων 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 προς έκπτωση.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 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 υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ έτους 2009, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 4.771,85€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης έξι (-6-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 50.230,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 9.543,70€, 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 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, φόρος ποσού 1.150,00€ και πρόσθετος φόρος 1.380,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης φόρου 20% που παρακρατήθηκε επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών συνολικού ποσού 5.750,00€.

Με την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, φόρος ποσού 18,00€ και πρόσθετος φόρος 21,60€, λόγω μη υποβολής δήλωσης απόδοσης φόρου 3% για αμοιβές εργοληπτών συνολικού ποσού 600,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου παρακρατούμενων φόρων της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, 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. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, για τη χρήση 2009, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017.
2. Πλημμελής ο έλεγχος και η αποδιδόμενη εικονικότητα των συναλλαγών. Άρνηση εικονικότητας. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως, δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων. Συντάχθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης εργασιών τεχνικού έργου. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο που αφορά πραγματική συναλλαγή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 ν.4174/2013.

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, 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του υπ' αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: *«Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, κατέληξε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ.3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή*

της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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)..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49..... 3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση....».

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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος....».

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 παρ. 2, περ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παρ. 3 του Ν. 2859/2000».

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 **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, ερμηνευομένων 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 δημοσίευσής 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 δημοσίευσής 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. 5 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, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε, **εκπροθέσμως**, την υπ' αριθ. 41/2010 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010, στις 13/09/2010, με αποτέλεσμα για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009) και αναφορικά με τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και εργοληπτών, με αποτέλεσμα για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009), να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/09/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και το υποσύστημα ΦΠΑ του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. 1809/2010 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2009, στις 25/05/2010. Συνεπώς, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και αναφορικά με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρων 4 και 6 του ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού χαρακτήρα τους) 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.

Επειδή, το πρόσθετο στοιχείο που εστάλη με το υπ' αριθ. πρωτ. 33115/11.12.2012 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ., περί λήψης εικονικών από την (ΑΦΜ:), ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.) κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθ. 345/28.05.2014 εντολής ελέγχου και επομένως, αξιοποιήσιμο εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής. Επίσης, πρόσθετο στοιχείο εστάλη με το υπ' αριθ. πρωτ. 1766/09.03.2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκε η υπ' αριθ. 1727/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, περί λήψης εικονικών από τον (ΑΦΜ:), δη εκτός του πενταετούς χρόνου παραγραφής. Ωστόσο, ελλείπει αρχικού φύλλου ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, τα εν λόγω στοιχεία δεν δύναται να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 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 ΦΠΑ και επιβολής προστίμων ΦΠΑ, ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 21/09/2017, α) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ, καθώς και επιβολής προστίμων ΦΠΑ των άρθρων 4 και 6 του ν.2523/1997 (λόγω του παρακολουθηματικού τους χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά κύριο φόρο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ. 5 ν.2523/1997 και 57 παρ. 1 ν.2859/2000, σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, και β) το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και φόρου εργοληπτών, καθώς και επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, περί δεκαπενταετούς παραγραφής.

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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...».

Επειδή, το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2016, για μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας εταιρείας στο υπ' αριθ. 14968/24.05.2016 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση αντιγράφων θεωρημένων δελτίων αποστολής της χρήσης 2009, δεν έχει παραγραφεί, λόγω μη παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και έκδοση πράξεων φόρου και επιβολής προστίμων στη φορολογία εισοδήματος και ΚΒΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται αποδεκτός για την υπ'

αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και τις υπ' αριθ./21.09.2017 και/21.09.2017 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 και άρθρου 6 ν.2523/1997 αντιστοίχως, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για την πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και φόρου εργοληπτών του οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009) και την υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2016.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει** τόσο ο εκδότης, όσο 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 άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:** α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες

χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....». Οι ανωτέρω διατάξεις αναφέρονται στη διάπραξη εγκλήματος φοροδιαφυγής και στην ποινική αντιμετώπιση και κύρωση των αδικημάτων αυτών και ουδόλως αφορούν στην επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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, να 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 και 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 506/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ «....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2013 διευκρινίστηκε ότι η καλή πίστη του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προϋποθέτει την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. 1727/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται, αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του (ΑΦΜ:)

διότι:

- η ατομική επιχείρηση είναι ανύπαρκτη, ουδέποτε απέκτησε ουσιαστική και πραγματική υπόσταση και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα,
 - η ατομική επιχείρηση δε διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε απασχόλησε προσωπικό,
 - η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε προβεί σε αγορές υλικών και εμπορευμάτων για την πραγματοποίηση των αναγραφόμενων στα εκδοθέντα τιμολόγια συναλλαγών,
 - η εκδότρια δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις,
 - όλες οι συναλλαγές με τις λήπτριες επιχειρήσεις διεκπεραιώνονται από τον
- και

• ο ίδιος ο εκδότης προέβη στην από 20/11/2009 έγγραφη καταγγελία στο ΣΔΟΕ ότι οΣ λειτουργεί επιχείρηση στο όνομά του εκμεταλλευόμενος την κατάστασή του. Από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπ' αριθ. 32/01.09.2009, 33/11.09.2009 και 34/23.09.2009 Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, καθαρής αξίας 12.120,00€ πλέον ΦΠΑ 2.302,80€, 11.860,00€ πλέον ΦΠΑ 2.253,40€ και 11.250,00€ πλέον ΦΠΑ 2.137,50€ αντιστοίχως, εκδόσεως (ΑΦΜ:.....). Περαιτέρω, από την ελεγκτική διαδικασία προέκυψε ότι συναλλάχθηκε με τον, η μεταφορά των εμπορευμάτων διεκπεραιώθηκε με το υπ' αριθ. Φ.Ι.Χ. το οποίο ανήκει στον, η πληρωμή των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με μετρητά στο προαναφερθέν υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ. 33115/11.12.2012 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. στο οποίο περιλαμβάνεται απόσπασμα των ελεγκτικών διαπιστώσεων και το πόρισμα της έκθεσης ΚΒΣ ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της (ΑΦΜ:) και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 21/09/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται, αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της (ΑΦΜ:) διότι:

- δε θεώρησε βιβλίο εσόδων – εξόδων ή άλλο ανώτερης κατηγορίας, ούτε βιβλίο μηχανημάτων έργου,
- δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου και οχήματα επαγγελματικής χρήσης για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,
- δεν υπάρχουν ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης με άλλες επιχειρήσεις που κατείχαν μηχανήματα έργου ή οχήματα για την εκτέλεση των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- δεν απασχολούσε προσωπικό ώστε να υφίσταται η δυνατότητα να παρασχεθούν τέτοιες εργασίες,
- από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων προκύπτει η πραγματοποίηση μόνο εξόδων κινητής τηλεφωνίας,
- δεν αναγράφει στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση οικ. έτους 2010 αγορά παγίων,
- δεν επέδειξε στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία για τις δαπάνες που έχει αναγράψει στην υποβληθείσα φορολογική δήλωση οικ. έτους 2010 και
- από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

Από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπ' αριθ. 16/18.05.2009, 17/18.05.2009, 18/22.05.2009 και 34/23.09.2009 Τιμολόγια – Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 950,00€, 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 950,00€ και 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 950,00€ αντιστοίχως, εκδόσεως (ΑΦΜ:). Περαιτέρω, από την ελεγκτική διαδικασία προέκυψε ότι το έργο «Βελτίωση χάραξης και ανακατασκευή υφιστάμενης γέφυρας οικισμού, που ανέλαβε η

προσφεύγουσα, περατώθηκε σύμφωνα με βεβαίωση της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών της Π.Ε., η εκδότρια δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργων, όπως επιβεβαίωσε η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων της Π.Ε., ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση εξειδικευμένων εργασιών, δε συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό για την εκτέλεση της εργολαβίας του προαναφερθέντος έργου και η πληρωμή των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με μετρητά, αν και το συνολικό ποσό για την εκτέλεση εργασιών στο ίδιο τεχνικό έργο υπερβαίνει το προβλεπόμενο από το άρθρο 19 του ν.820/1978 όριο των 6.000,00€. Επιπροσθέτως, αναπόδεικτος είναι και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί σύνταξης ιδιωτικών συμφωνητικών με την (ΑΦΜ:), διότι ουδέν συμφωνητικό προσκόμισε κατά την εξέταση της παρούσας προσφυγής.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει αποταμιευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. (σχετ. §223 Εγκ. 40/1977, §32.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/07/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ., και προσαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πραγματικών και καλόπιστων συναλλαγών, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία 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. [...] **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 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 59 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§9 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Άρθρο 59 Πρόστιμα για

παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους. Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση....».

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 της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2010. Διαφορά φόρου: 61.306,87€

	(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 (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	73.568,24€	30.653,44€	22.824,55€	53.477,99€	53.477,99€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθ./21.09.2017 και/21.09.2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών και φόρου εργοληπτών αντιστοίχως, διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010), επιλέγεται η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- Υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010).

Διαφορά φόρου: 1.150,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.380,00€	575,00€	428,15€	1.003,15€	1.003,15€

- Υπ' αριθ./21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εργοληπτών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010).

Διαφορά φόρου: 18,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ / ΠΡΟΣΤΙΜΟ	21,60€	9,00€	6,70€	15,70€	15,70€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./03.11.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. την επικύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 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,
2. την επικύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2010,
4. την ακύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, λόγω παραγραφής,
5. την ακύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 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, λόγω παραγραφής,

6. την ακύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, λόγω παραγραφής,
7. την επικύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
8. την επικύρωση της υπ' αριθ./21.09.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εργοληπτών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,

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

Η υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	12.979,33€
----------	------------

Η υπ' αριθ./21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./21.09.2017 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 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	61.306,87€	61.306,87€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	73.568,24€	0,00€	-73.568,24€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		30.653,44€	30.653,44€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		22.824,55€	22.824,55€
Σύνολο για καταβολή	134.875,11€	114.784,86€	-20.090,25€

Η υπ' αριθ. /21.09.2017 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 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00€

Η υπ' αριθ. /21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	300,00€	0,00€	-300,00€

Η υπ' αριθ. /21.09.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	4.771,85€	0,00€	-4.771,85€

Η υπ' αριθ. /21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

παρακρατούμενου φόρου αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010)

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	1.150,00€	1.150,00€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	1.380,00€	0,00€	-1.380,00€
Πρόστιμο άρθρου 59 του ν.4174/2013		575,00€	575,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		428,15€	428,15€
Σύνολο για καταβολή	2.530,00€	2.153,15€	-376,85€

Η υπ' αριθ. /21.09.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου εργοληπτών
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010)

(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	18,00€	18,00€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	21,60€	0,00€	-21,60€
Πρόστιμο άρθρου 59 του ν.4174/2013		9,00€	9,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		6,70€	6,70€
Σύνολο για καταβολή	39,60€	33,70€	-5,90€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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