



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 568

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

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' 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 48.000,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 48.000,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 57.600,00 €, δη σύνολο φόρου 105.600,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 45.600,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 54.720,00 €, δη σύνολο φόρου 100.320,00 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 22.800,00 €.

Τα ανωτέρω πρόστιμα και οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν λόγω λήψεως πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», συγκεκριμένα των Τ.Π.Υ.,, και, συνολικής καθαρής αξίας 240.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 45.600,00 €, δη συνολικής αξίας 285.600,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων.
- 2) Η διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008 έχει περαιωθεί και ελεγχθεί.
- 3) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
- 4) Δεν είναι νόμιμη η απόρριψη της συνολικής αξίας των τιμολογίων, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, καθόσον η φορολογική αρχή θα έπρεπε να υπολογίσει το ακριβές ύψος της φερόμενης εικονικότητας και να προσδιορίσει τις λογιστικές διαφορές στο ύψος της φερόμενης ως εικονικής αξίας των τιμολογίων και όχι στο σύνολο της αξίας αυτών. Δεν είναι νόμιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση του συνολικού Φ.Π.Α. των τιμολογίων, καθόσον η φορολογική αρχή θα έπρεπε να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση μόνο τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο μέρος της φερόμενης ως εικονικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων. Η φορολογική αρχή θα έπρεπε αντίστοιχα να επιβάλλει το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. στο 40% της προσδιορισθείσας μερικής εικονικής αξίας των τιμολογίων και το πρόστιμο του Φ.Π.Α. στο 50% της προσδιορισθείσας μερικής εικονικής αξίας Φ.Π.Α..

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου,

συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του 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 του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 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: **α)** Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. **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 το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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 το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 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 οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου,

τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009) υπήχθη στις διατάξεις του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης και εξόφλησε εμπρόθεσμα τη συνολική οφειλή βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Επειδή, το έγγραφο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ με συνημμένη την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που ενημέρωνε ότι από έλεγχο που διενεργήθηκε (από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) στον «.....» - Α.Φ.Μ. για τις χρήσεις 2006-2011, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένης και της προσφεύγουσας, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου εντός της πενταετίας (από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου) κατόπιν ωστόσο περαίωσης της κρίσιμης χρήσης 01/01-31/12/2008 με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010. Κατά συνέπεια, το ανωτέρω έγγραφο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, καθιστώντας την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. δεκαετή.

Κατά συνέπεια κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις το (δεκαετές) δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009) δεν είχε παραγραφεί και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, σύμφωνα 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «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... 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

α) Οι καταθέσεις-πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για υποτιθέμενες πληρωμές τιμολογίων στους λογαριασμούς του με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις - πελάτες του, πραγματοποιούνταν στην συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων από άτομα εξουσιοδοτημένα από τον «.....» να διενεργούν τραπεζικές συναλλαγές στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και όχι όπως θα ήταν το φυσιολογικό από άτομα ή εκπροσώπους των επιχειρήσεων, ιδίως επειδή πρόκειται για μεγάλου ύψους χρηματικά ποσά, πρακτική που είναι πέραν κάθε επιχειρηματικής ή κοινής λογικής,

β) Το χρονικό διάστημα που συνήθως μεσολαβεί από την ανάληψη ενός μεγάλου χρηματικού ποσού από έναν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του «.....», μέχρι την πρώτη κατάθεση σε έναν άλλο λογαριασμό του την ίδια ημέρα, με φερόμενο καταθέτη μια επιχείρηση - πελάτη του, είναι συνήθως πολύ μικρό, περίπου δέκα πέντε με εξήντα λεπτά,

γ) Οι καταθέσεις που διενεργήθηκαν στους λογαριασμούς του με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις - πελάτες του για πληρωμές τιμολογίων είναι σε μεγάλο αριθμό

περιπτώσεων ισόποσες ή διαφέρουν ελάχιστα σε αξία από την ανάληψη που προηγούνταν και διενεργούνταν από έναν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του την ίδια ημέρα,

δ) Στους τραπεζικούς λογαριασμούς του πραγματοποιούνταν με μεγάλη συχνότητα εικονικές πληρωμές τιμολογίων με ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων, με διαδοχικές αναλήψεις και καταθέσεις μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών από τον έναν τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο σε μια τράπεζα σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο σε άλλη τράπεζα, με φερόμενους ως καταθέτες των χρημάτων επιχειρήσεις - πελάτες του,

ε) Τα ποσά από διαφημίσεις που φαίνεται να εισέπραξε ο ήταν εικοσαπλάσια από την, δεκαπλάσια από την και τετραπλάσια από την, ενώ τα τηλεοπτικά του έσοδα - που είναι κριτήριο του εύρους προβολής που επιτυγχάνουν οι διαφημιζόμενοι μέσω αυτών - στα περισσότερα χρόνια ήταν μόλις το 1/20 αυτών των,

στ) Ο εμφανίζεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, 62.681.850 € στις χρήσεις 2006 έως 2011 και άλλα 62.619.563,34 € τα έτη 2001 έως και 2005 - με τιμολόγια για αυτά τα έτη που κρίθηκαν ήδη εικονικά - ήτοι 125.301.413,34 € συνολικά,

ζ) Συγκεκριμένα είκοσι δύο (22) λήπτριες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2001 έως 2005 δήλωσαν με δική τους πρωτοβουλία ότι έλαβαν Εικονικά ή Μερικώς Εικονικά Τ.Π.Υ. από τον, με την συνολική αξία αυτών προ Φ.Π.Α. να ανέρχεται στα 4.966.019,80€ και είκοσι επτά (27) επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2006-2010 με την συνολική αξία των ληφθέντων στοιχείων να ανέρχεται στα 5.680.500,00€, ήτοι για όλα τα έτη δηλώθηκαν από επιχειρήσεις ως ληφθέντα τιμολόγια του εν λόγω ως εικονικά συνολικής αξίας 10.646.519,80€, με την υποβολή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. του ειδικού σημειώματος του Ν.3888/2010 άρθρο12 παρ.6.,

η) Οι φωτογραφίες που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ως αποδεικτικό υλικό, δεν φέρουν καμία ένδειξη ημερομηνίας και ώρας και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η χρονική περίοδος που αφορούν και επιπροσθέτως από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο φωτογραφικό υλικό που διατηρούσε ο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε διαφήμιση μέσω μίας διαφημιστικής πινακίδας με το λογότυπο «.....» στις χρήσεις 2008-2009 και όχι μέσω δύο (2) διαφημιστικών πινακίδων, όπως αναγράφεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό και στα Τ.Π.Υ.,

θ) Στο συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του δεν περιγράφεται με λεπτομέρεια ούτε το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας π.χ. που ακριβώς θα τοποθετηθούν οι διαφημιστικές πινακίδες, αν επιτρέπεται να διαφημιστούν ομοειδείς με την προσφεύγουσα επιχειρήσεις κ.λ.π. ούτε ο τρόπος πληρωμής, τυχόν ρήτρες κ.λ.π., γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική. Επιπλέον, από την συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ σε βάρος του, διαπιστώθηκε ότι την συντάχθηκαν και υπογράφηκαν δέκα εννέα (19) συμφωνητικά, εκ ετήσιου συνόλου 160, δηλαδή το 12% επί του συνόλου του έτους, μεταξύ των οποίων και της ελεγχόμενης και το γεγονός ότι σχεδόν το 12% από τα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του και των ληπτριών επιχειρήσεων φέρεται να υπογράφηκαν την ίδια μέρα, σε συνδυασμό με το ότι δεν δινόταν η πρέπουσα προσοχή στους

όρους, οδηγεί επίσης στο συμπέρασμα ότι δεν επρόκειτο για την πραγματική συμφωνία μεταξύ των δύο μερών και ότι τα αναγραφόμενα στα συμφωνητικά ποσά, βάσει των οποίων έγιναν η τιμολόγηση για την διαφήμιση ήταν πλασματικά,

ι) Δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για τους εξής λόγους:

- δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος από τον που με βάση αυτόν θα τιμολογείτο η παρασχεθείσα διαφήμιση. Τα στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων που υπάρχουν από άλλα σωματεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά – πληροφοριακά για την εικονικότητα γενικά των τιμολογίων και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της κάθε περίπτωσης. Ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της μόνο ως ενδεικτικός μπορεί να εκληφθεί και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της πραγματικής αξίας κάθε Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο για τις διαφημίσεις του. Επί πλέον, αφορά διαφημίσεις σε διαφορετικό άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος – σε σχέση με τον - αριθμός φιλάθλων τόσο στο γήπεδο (η ομάδα καλαθοσφαίρισης του αγωνίζεται στο χωρητικότητας θέσεων σε αντιδιαστολή με τον, τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για αγώνες βόλεϊ στο μόλις θέσεων γήπεδο ή στο θέσεων κλειστό γυμναστήριο) όσο και στις – πολύ συχνότερες σε σχέση με το βόλεϊ – τηλεοπτικές μεταδόσεις,
- το γεγονός ότι ο δεν τηρούσε για τις διαφημίσεις του συναφή τιμολογιακή πολιτική ανάλογα με το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας και τιμολογούσε με πολύ μεγάλες αποκλίσεις για την ίδια ακριβώς διαφήμιση, είναι σοβαρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε, δεν παρέχει όμως την δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει επακριβώς την πραγματική αξία κάθε μιας εξ αυτών,
- τα δηλωθέντα τιμολόγια ως εικονικά από λήπτες του με την δηλωθείσα εικονική αξία να φτάνει στο 80% ή 90% ή ακόμη και στο 100% αυτών, μόνο ως σοβαρή ένδειξη της εικονικότητας των υπολοίπων μπορούν να εκληφθούν και δεν δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η εικονικότητα των υπολοίπων, ότι δηλαδή και τα υπόλοιπα είναι πλήρως εικονικά ή ότι είναι εικονικά κατά 90% της αξίας αυτών κ.ο.κ.
- αν και από τα επεξεργασθέντα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών από λήπτριες επιχειρήσεις προς τον, που αντιπροσωπεύουν μέρος των τιμολογίων που έλαβαν από το ελεγχόμενο σωματείο, δεν μπορεί αδιαμφισβήτητα να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αυτά αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος όλης της συναλλαγής.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η συνολική καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά ανέρχεται σε 240.000,00 €, ως εκ τούτου το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ορθώς υπολογίστηκε σε 48.000,00 € ($240.000,00 \text{ €} * 20 \%$), σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1029/2006 ορίζεται ότι: «Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.τ.Ε. 1823/1994), (Σ.τ.Ε. 141/1993)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 τις δαπάνες των υπό κρίση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά συνέπεια ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστικές διαφορές

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τον Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εκροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 τον Φ.Π.Α. των δαπανών των υπό κρίση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά συνέπεια ορθώς δεν αναγνωρίστηκε, από τον έλεγχο, προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. αυτών των στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε μη νόμιμα από τον Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εκροών της διαχειριστικής περιόδου τον Φ.Π.Α. 45.600,00 € των ληφθέντων από τον «.....» φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά, ως εκ τούτου το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορθώς προσδιορίστηκε σε 22.800,00 € (45.600,00 € *50 %).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης του συνόλου της αξίας των υπό κρίση ληφθέντων στοιχείων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και του Φ.Π.Α. αυτών προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών καθώς και περί εσφαλμένου υπολογισμού των προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

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, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « **1.** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί

του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

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

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009:

Διαφορά φόρου: **48.000,00 €**

	(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	57.600,00€	24.000,00€	17.870,40€	41.870,40€	41.870,40€

- Υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: **45.600,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58^Α 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	54.720,00€	22.800,00€	16.976,88€	39.776,88€	39.776,88€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	48.000,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (τροποποίηση 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 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	48.000,00€	48.000,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	57.600,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		24.000,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		17.870,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	105.600,00€	89.870,40€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 (τροποποίηση 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 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	45.600,00€	45.600,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	54.720,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		22.800,00€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		16.976,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή	100.320,00€	85.376,88€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	22.800,00€
----------	------------

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

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.