



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/03/2018

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

Αριθμός απόφασης: 591

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'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ... /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανή προσφυγή** του ... με **Α.Φ.Μ.:**..., κατά **α)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004, **β)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, **γ)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. έτους 2005, **δ)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. έτους 2006, **ε)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004, **στ)** της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

N.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, **ζ)** της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της ... /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **με Α.Φ.Μ.:...** , 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:

1. Με τη με αριθμό ... /2017 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **990.797,27€** α) γιατί εξέδωσε εκατόν σαράντα εννιά (149) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.292.078,17€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $1.292.078,17€ \times 40\% = 516.831,27€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015 και β) γιατί έλαβε εβδομήντα δύο (72) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 1.184.915,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $1.184.915,00€ \times 40\% = 473.966,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
2. Με τη με αριθμό ... /2017 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **213.798,82€** γιατί εξέδωσε τριάντα τρία (33) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 534.497,06€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $534.497,06€ \times 40\% = 213.798,82€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
3. Με τη με αριθμό ... /2017 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/4/2004 – 31/12/2004)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 365.158,99€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 447.222,44€, **δη σύνολο φόρου 812.381,43€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν

ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

4. Με τη με αριθμό ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 151.407,59€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 184.661,61€, **δη σύνολο φόρου 336.069,20€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
5. Με τη με ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. 190.247,92€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 228.297,51€, **δη σύνολο φόρου 418.545,43€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και την μη αναγνώριση των εικονικών δαπανών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
6. Με τη με ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. 85.839,46€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 103.007,35€, **δη σύνολο φόρου 188.846,81€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.
7. Με τη με αριθμό ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου **Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004** της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 106.642,35€, επειδή εξέπεσε φόρο, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου, δηλαδή $213.284,70 \times 50\% = 106.642,35\text{€}$. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει της από ... /2016 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 και των από ... /2017 Εκθέσεων Ελέγχου α) Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και γ) Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... /2011 και σε αντικατάσταση αυτής των .../2015, .../2016 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Η ανωτέρω με αριθ. .../2011 εντολή ελέγχου αντικατέστησε: **α)** τη με αρ. .../2006 εντολή για διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου που εκδόθηκε με αφορμή το Δελτίο Πληροφοριών με αρ. πρωτ. ...**2006 (εισερχ. .../2006)** του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου ... σύμφωνα με το οποίο ζητήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διενεργηθεί έλεγχος απόδοσης του ΦΠΑ, για επτά (7) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 105.900,00€, πλέον ΦΠΑ 19.062,00€, που εξέδωσε ο προσφεύγων, προς την επιχείρηση «... » - ΑΦΜ: ... , **β)** τη με αρ. ... /2009 εντολή προσωρινού ελέγχου Κ.Β.Σ., που εκδόθηκε με αφορμή το Πληροφοριακό Δελτίο με αρ. πρωτ. .../2009 **(εισερχ.2009)** της ΥΠΕΕ ... σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «... » με ΑΦΜ ... , εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα. Με τη με αρ. υποθ. ... /2009 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 περί Κ.Β.Σ. της ΥΠΕΕ ... , καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βάρος της επιχείρησης ... , **γ)** τη με αρ. ... /2009 εντολή για τακτικό έλεγχο όλων των ανέλεγκτων χρήσεων, λόγω των προαναφερόμενων δελτίων πληροφοριών, επιπλέον και του με αρ. πρωτ./2009 **(εισερχ. ...2009)** έγγραφου για διενέργεια έρευνας σύμφωνα με το οποίο η ελεγκτική υπηρεσία Π.Ε.Κ. ... στα πλαίσια της διενέργειας τακτικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «... » - ΑΦΜ: ... , διαπίστωσε συναλλαγές με τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτές - Ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του ως συναλλασσόμενου - Το σύνολο των συναλλαγών είναι πραγματικό.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγω περί παραγραφής

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 την **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα

πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ως πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 13 παρ. 6 του Ν.3522/2006, δη έως 22/12/2006, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. 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 ενάσκηση 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 παρ. 2 του άρθρου 68. 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. ... 5. 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 τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000, ως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με τον Ν.3763/2009, δη στις 27/5/2009, ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.3522/2006, δη έως 22/12/2006 ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο

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

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 4 του 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, γνωμοδότησε 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, σύμφωνα με τις διατάξεις **των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 62 παρ.14 αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του Ν. 3842/2010, δη στις 23/4/2010, ορίζεται ότι «*1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης*».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «*η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ , πλην, όμως,*

καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

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, με την **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **327/04** γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β'

Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, 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 ΝΣΚ**, 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. δ 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 δημοσίευσής 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, τα προαναφερόμενα δελτία πληροφοριών που στάλθηκαν στην Δ.Ο.Υ. ... και συγκεκριμένα: α) το με αρ. πρωτ. ... / **2006 (αρ. πρωτ. εισ.... /2006)** του Π.Ε.Κ. ... , β) το με αρ.

πρωτ.**2009** (αρ. πρωτ. εισ. .../**2009**) της ΥΠΕΕ ... και γ) το με αρ. πρωτ./**2009** (αρ. πρωτ. εισ....**2009**) του Π.Ε.Κ. ... , περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../**12/2006**, .../**12/2009** και στις .../**12/2009** αντίστοιχα. Τα ανωτέρω δελτία δε δύναται να αποτελέσουν νέα στοιχεία υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, διότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής, χωρίς να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (κατόπιν ελέγχου ή καθ' οιονδήποτε τρόπο περαίωσης).

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν 3899/2010), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, 61 παρ. δ του ν. 4410/2016 και 97 του ν. 4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς την επίμαχη χρήση.

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, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και την επιβολή προστίμων ΚΒΣ, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το υποσύστημα εισοδήματος του TAXIS, υποβλήθηκαν **εκπρόθεσμα** οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αριθμό .../**2010** οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004) και η με αριθμό .../**2009** οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005) στις .../8/2010 και .../5/2009 αντίστοιχα, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμων Κ.Β.Σ. είναι δεκαπενταετές κατ' εφαρμογή των διατάξεων του 84 παρ. 5 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1993.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το υποσύστημα ΦΠΑ του TAXIS από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκαν εκπρόθεσμες αρχικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα η με αριθμό .../**2010** εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο .../**12/2004** **υποβλήθηκε στις .../3/2010**, δηλαδή κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους εντός της αρχικής πενταετούς παραγραφής, συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. για την εν λόγω χρήση σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 3 παραγράφεται μετά τρία έτη **(δη στις 31/12/2013)** από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε εκπροθέσμως **(2010)** η εκκαθαριστική δήλωση. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2005 υποβλήθηκε η με αριθμό

6010/2010 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις 15/3/2010 με αποτέλεσμα για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο, να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 περί πενταετούς παραγραφής. Κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 3/10/2017: α) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004, β) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, και γ) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο παραπάνω έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αποτελεί αρχικό έλεγχο, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων Φ.Π.Α. είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις των παρ. 1, 3 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α της ΠΟΛ.1125/2004 και της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των υπό κρίση πράξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις με αριθ. .../2017, ... /2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 (διαχειριστικών περιόδων 15/4/2004 – 31/12/2004 και 1/1/2005 – 31/12/2005 αντίστοιχα) και τη με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 15/4/2004 – 31/12/2004 παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού, ενώ για τις με αριθ. ... /2017 και ... /2017 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 (διαχειριστικών περιόδων 15/4/2004 – 31/12/2004 και 1/1/2005 – 31/12/2005 αντίστοιχα) και τις με αριθ. ... /2017 και ... /2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (οικ. ετών 2005 και 2006 αντίστοιχα) απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο (για τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος):

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. 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. ... 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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...».

Επειδή, σύμφωνα 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, 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο **28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο **171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο **18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» 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, επιφυλασσόμενων 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 **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, στην προκειμένη περίπτωση στην από ... /2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 και στην από ... /2017 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ... αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων. Συνοπτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής σχετικά με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα:

- ✓ Δεν επρόκειτο για οργανωμένη και στελεχωμένη επιχείρηση, ικανή να εκτελέσει τον όγκο και το είδος των πωλήσεων υπηρεσιών διαφήμισης σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα: α) ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό β) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό, υλικοτεχνική υποδομή καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, γ) δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες και αναλώσιμα, δ) δεν πραγματοποίησε δαπάνες μετακίνησης-μεταφοράς ή λοιπές συναφείς παραγωγικές δαπάνες, ε) ως δηλωθείσα έδρα της επιχείρηση ήταν διαμέρισμα, που είχε την εικόνα κατοικίας και στοιχειώδη εξοπλισμό γραφείου, στ) δεν υπέβαλε δηλώσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, ζ) δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα καμία φορολογική δήλωση εισοδήματος ή Φ.Π.Α. και κατά την κρίση του ελέγχου υπέβαλε εκπρόθεσμα στις .../03/2010 ανακριβείς, συμπληρωμένες με αυθαίρετα ποσά, δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των δύο ελεγχόμενων χρήσεων 2004-2005 ταυτόχρονα.
- ✓ Στις δηλώσεις φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ που υπέβαλε εκπρόθεσμα την .../03/2010 α) για τη χρήση 2004, συμπεριέλαβε δαπάνες ύψους 1.184.915,00€, οι οποίες βάσει άλλων ελέγχων, αφορούν σε εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε για υποτιθέμενες αναθέσεις εκτέλεσης υπηρεσιών διαφήμισης και προμήθεια διαφημιστικών ειδών, β) για τη χρήση 2005, συμπεριέλαβε δαπάνες ύψους 497.000,00€, ενώ δεν προσκόμισε βιβλία και ληφθέντα στοιχεία δαπανών και επιπλέον στις καταστάσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ. δηλώθηκε ως πελάτης για ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 583,11€.
- ✓ Στη χρήση 2004 και 2005 εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, για υπηρεσίες διαφήμισης που φέρεται να του ανέθεσαν επιχειρήσεις με συγγενικά του πρόσωπα και με ίδιο αντικείμενο εργασιών ήτοι η «... » και η «.....». Η πλειοψηφία των επίμαχων Τ.Π.Υ. στη χρήση 2004 φέρουν την ένδειξη «εξοφλήθη» προφανώς για να μην εμφανίζεται ανεξόφλητο υπόλοιπο μεταξύ τους, ενώ όλα τα Τ.Π.Υ. στη χρήση 2005 φέρουν ένδειξη «με πίστωση». Ο προσφεύγων και οι ανωτέρω επιχειρήσεις εξέδωσαν και φορολογικά στοιχεία προς κοινές επιχειρήσεις, μερικές από τις οποίες είναι λήπτες ή εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Σε λογαριασμό της κατατέθηκαν σημαντικά ποσά από ορισμένους φερόμενους πελάτες, τα οποία αναλήφθηκαν ταυτόχρονα και στη συνέχεια ο λογαριασμός δεν εμφανίζει άλλες κινήσεις, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι εμπλεκόμενοι προέβησαν στην έκδοση επιταγών ή στην κατάθεση με ταυτόχρονη ανάληψη χρηματικών ποσών, προκειμένου να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις φερόμενες μεταξύ τους συναλλαγές.

- ✓ Πλήθος τιμολογίων έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμες επιταγές (αρ.18§2 του Π.Δ. 186/92), συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.
- ✓ Ο προσφεύγων σε υπόμνημά του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ισχυρίστηκε ότι οι συναλλαγές με τον ... ήταν πραγματικές. Ακολούθως από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση ... προς διαφορές ημεδαπές επιχειρήσεις είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και ο ίδιος ο ... σε έννοκη κατάθεσή του δήλωσε ότι «... τα εν λόγω τιμολόγια κόβονταν χωρίς να υπάρχει καμία δραστηριότητα με άλλες εταιρίες ή εμπόρους».
- ✓ Δεν προσκομίσθηκαν επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς περί πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί έλλειψης βάσης και αιτιολόγησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντα και πραγματοποίησης του συνόλου των συναλλαγών απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 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 της παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, 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. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης 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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ... /2017 και ... /2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2006 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ... /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (χρήσης 01/04 – 31/12/2004):

Διαφορά φόρου: **365.158,99€**

	(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 Χ0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	447.222,44€	182.579,50€	135.948,69€	318.528,19€	318.528,19€

- ✓ Με αριθ. ... /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (χρήσης 1/1 – 31/12/2005):

Διαφορά φόρου: **151.407,59€**

	(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 Χ0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	184.661,61 €	75.703,80 €	56.369,05 €	132.072,84 €	132.072,84 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ... - ... /2017 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με Α.Φ.Μ.:... και συγκεκριμένα:

- ✓ την ακύρωση:
- α) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α. Ν.2859/2000** της διαχειριστικής περιόδου **15/4/2004 – 31/12/2004**, β) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α. Ν.2859/2000** της διαχειριστικής περιόδου **1/1/2005 – 31/12/2005** και γ) της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου **Φ.Π.Α. άρθ. 6 Ν.2523/1997** της διαχειριστικής περιόδου **15/4/2004 – 31/12/2004**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...
- ✓ την επικύρωση:
- α) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου **Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992** της διαχειριστικής περιόδου **15/4/2004 – 31/12/2004**, β) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου **Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992** της διαχειριστικής περιόδου **1/1/2005 – 31/12/2005**, γ) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Εισοδήματος οικ. έτους 2005**, δ) της με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Εισοδήματος οικ. έτους 2006**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οικονομικό Έτος 2005 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2004 - 31/12/2004

α) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Βάσει Ελέγχου
Πρόστιμο	990.797,27€

β) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (**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**)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	365.158,99€	365.158,99€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	447.222,44€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		182.579,50€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		135.948,69€
Καταλογιζόμενο ποσό	812.381,43€	683.687,18€

γ) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	190.247,92€	0,00
Πρόσθετος φόρος	228.297,51€	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	418.545,43€	0,00

δ) Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο	106.642,35€	0,00€

Οικονομικό Έτος 2006 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2005 - 31/12/2005

α) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992

	Βάσει Ελέγχου
Πρόστιμο	213.798,82€

β) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (**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**)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	151.407,59€	151.407,59€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	184.661,61€	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		75.703,80€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		56.369,05€
Καταλογιζόμενο ποσό	336.069,20€	283.480,44€

γ) Η με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	85.839,46€	0,00
Πρόσθετος φόρος	103.007,35€	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	188.846,81€	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.