



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/3/2018

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

Αριθμός απόφασης: 670

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 της ... **του** ... με **Α.Φ.Μ.:**... κληρονόμου του αποβιώσαντος στις ... /2015 αγρότη ειδικού καθεστώτος ... του ... με Α.Φ.Μ.: ... , κατά **α)** της αρ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **β)** της αρ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, **γ)** της αρ. **.../2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, **δ)** της αρ. **.../2017** οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **ε)** **.../2017** οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, **στ)** **.../2017**

οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, 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 από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με Α.Φ.Μ.:... ως κληρονόμου του αγρότη ειδικού καθεστώτος του ... με Α.Φ.Μ.: ... που απεβίωσε στις ... /2015, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου διαφορά κύριου φόρου 339,60€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 407,52€, **δη σύνολο φόρου 747,12€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αποδοχής και χρησιμοποίησης για επιστροφή Φ.Π.Α. από τον αγρότη ειδικού καθεστώτος του ... με Α.Φ.Μ.: ... , δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (εκκαθαρίσεων) έκδοσης του ... με Α.Φ.Μ.:... , καθαρής αξίας 24.868,36€ και 1.866,32€ με μερικώς εικονική αξία 15.267,88€ και 166,38€ αντίστοιχα. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.
2. Με τη με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου διαφορά κύριου φόρου 61,07€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 73,29€, **δη σύνολο φόρου 134,36€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αποδοχής και χρησιμοποίησης για επιστροφή Φ.Π.Α. από τον αγρότη ειδικού καθεστώτος του ... με Α.Φ.Μ.: ... , ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (εκκαθάρισης) έκδοσης του ... με Α.Φ.Μ.:... , καθαρής αξίας 6.810,00€ με μερικώς εικονική αξία 2.775,75€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.
3. Με τη με αριθμό .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου διαφορά κύριου φόρου 108,04€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 129,64€, **δη σύνολο φόρου 237,68€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αποδοχής και χρησιμοποίησης για επιστροφή Φ.Π.Α. από τον αγρότη ειδικού καθεστώτος του ... με Α.Φ.Μ.: ... , ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (εκκαθάρισης) έκδοσης του ... με Α.Φ.Μ.:... καθαρής αξίας 9.484,04€ με μερικώς εικονική αξία 3.124,58€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

4. Με τη με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της **διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007** της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου **πρόστιμο ύψους 169,80€**, επειδή ο ... του ... με Α.Φ.Μ.: ... έλαβε επιστροφή ΦΠΑ $15.434,26€ \times 7\% = 1.080,40€$, ως λήπτης δυο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αναλυτικά περιγράφονται ανωτέρω, πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου, $1.080,40€ \times 50\% \times 31,433\% = 169,80€$ 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.
5. Με τη με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της **διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008** της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου **πρόστιμο ύψους 30,54€**, επειδή ο ... του ... με Α.Φ.Μ.: ... έλαβε επιστροφή ΦΠΑ $2.775,75€ \times 7\% = 194,30€$, ως λήπτης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως αναλυτικά περιγράφεται ανωτέρω, πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου, $194,30€ \times 50\% \times 31,433\% = 30,54€$ 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.
6. Με τη με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 της **διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009** της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κληρονόμου **πρόστιμο ύψους 54,02€**, επειδή ο ... του ... με Α.Φ.Μ.: ... έλαβε επιστροφή ΦΠΑ $3.124,58€ \times 11\% = 343,70€$, ως λήπτης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως αναλυτικά περιγράφεται ανωτέρω, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου, $343,70€ \times 50\% \times 31,433\% = 54,02€$ 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 των από ... /2017 Εκθέσεων Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, κατόπιν **επανάληψης διαδικασίας** βάσει των με αρ. ... /2017 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας.

Με τις παραπάνω αποφάσεις έγιναν δεκτές οι αντίστοιχες με αρ./2016 ενδικοφανείς προσφυγές των κληρονόμων του ... του ... και διατάχθηκε η ακύρωση **α)** της με αριθμό ...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007, **β)** της με αριθμό ...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 - 31/12/2008, **γ)** της με αριθμό ...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009, **δ)** της με αριθμό ...2016

οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007, **ε)** της με αριθμό ...**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 - 31/12/2008 και **στ)** της με αριθμό ...**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη αναγραφής επί των πράξεων του φόρου ή προστίμου κατά το ποσοστό του καθενός εκ διαθήκης κληρονόμου του θανόντος υπόχρεου ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου, βάσει της κληρονομικής του μερίδας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. .../**2013** έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης ... που αφορούσε έλεγχο περιπτώσεων επιστροφής Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ ... και στο οποίο αναφέρεται ότι ενώ στην αίτηση για επιστροφή ΦΠΑ του ... του ... που κατατέθηκε μέσω του ...συμπεριλαμβάνονται με α/α ..., τέσσερις εκκαθαρίσεις με αριθμό .../2007 συνολικής αξίας **47.143,06€**, σε υπεύθυνη δήλωσή του (κατόπιν της αριθ. πρωτ. .../2012 πρόσκλησης) δηλώνει ότι δεν αναγνώριζε τις υπογραφές του και ότι δεν έλαβε το ποσό του ΦΠΑ που αναγράφεται στην αίτηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ. αριθ. 291/2011 γνωμοδοτήσεως του ΝΣΚ, οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο έχουν αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν είναι δυνατόν να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υπόχρεου (σχετ. οι με αρ. 551/2006 και 408/2013 γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ).
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και αυθαίρετα συμπεράσματα φορολογικού ελέγχου. Επιπλέον ο φορολογικός έλεγχος δεν πραγματοποίησε σχετική αυτοψία προκειμένου να ελεγχθούν ότι ο αποβιώσας υπόχρεος καλλιεργούσε και έκταση 10,87 στρεμμάτων στην περιοχή του ..., με βάση την από .../1995 ιδιωτική σύμβαση σύστασης χρησικτησίας μεταξύ αυτού και της ΕΤΒΑ ΑΕ και επομένως η θεωρητική δυνατότητα παραγωγής φρούτων ήταν μεγαλύτερη από αυτή που υπολόγισε ο φορολογικός έλεγχος.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις χρήσεις που έληγαν 31/12/2007 και 31/12/2008 σύμφωνα με τη με αρ. 1738/2017 απόφαση ΣΤΕ.

Αναφορικά με τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθρου 72 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις,*

τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ... 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 59 παρ. 1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

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 το **άρθρο 60 παρ. 2 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.)** ορίζεται ότι: «Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ οι με αριθ. ... /2017 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, βάσει των οποίων διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ... την .../2017.
- ✓ σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η Διοίκηση όφειλε να διενεργήσει την επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως τις .../2018 ακυρωθείσες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, δη αναγράφοντας επ' αυτών τον φόρο ή το πρόστιμο κατά το ποσοστό του καθενός κληρονόμου του θανόντος υπόχρεου ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου, βάσει της κληρονομικής του μερίδας
- ✓ οι προσβαλλόμενες πράξεις, δη ...εκδόθηκαν στις ... /2017 και στάλθηκαν με συστημένη επιστολή στους εκ διαθήκης κληρονόμους του θανόντος (μεταξύ αυτών

και στην προσφεύγουσα) στις .../2017 (η κοινοποίηση συντελέστηκε την .../2017) ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.Δ. 2238/1994 προθεσμίας.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 41 του Ν.2859/2000** ως ίσχυε πριν αντικατασταθεί με το άρθρο τρίτο υποπαρ.Β.1.3 Ν.4254/2014,ΦΕΚ Α 85/7.4.2014, ορίζεται ότι: «Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 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, 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

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, περίπ. 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, ερμηνευόμενων 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 δημοσίευσως 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 δημοσίευσως 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 δημοσίευσως 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 φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με τη 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 εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής των χρήσεων **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008**.

Επειδή α) οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν καταλογισμό ΦΠΑ και επιβολή ειδικών προστίμων του άρθρου 6 του Ν.2523/97 σε αγρότη που είχε υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (ο οποίος δεν έχει μεταξύ άλλων υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου), β) το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ...**2013** έγγραφο της οικονομικής επιθεώρησης (αρ. πρωτ. εισ. Δ.Ο.Υ./(2013) που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την ...**2013** ανέφερε ενδείξεις ανακρίβειας στοιχείων που συνόδευαν την αίτηση για επιστροφή ΦΠΑ του θανόντος αγρότη ειδικού καθεστώτος για τη χρήση 2007 και γ) δεν υφίστατο προηγούμενος – αρχικός έλεγχος υπό την έννοια του αρχικού φύλλου ελέγχου ή περαίωση της χρήσης, συνεπώς οι προσβαλλόμενες με αρ. .../**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α και αρ. .../**2017** οριστική πράξη ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, δεν αποτελούν συμπληρωματικές πράξεις που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 και το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο ΦΠΑ παραμένει πενταετής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008 ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... ήταν αρχικός και το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο ΦΠΑ είναι πενταετής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο χρόνος της **παραγραφής** για το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 της **διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007** παρήλθε στις **31/12/2013** και της **διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008** παρήλθε στις **31/12/2014**.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης των αρχικών πράξεων στις **11/11/2016**, το πενταετές δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου και επιβολή προστίμων Φ.Π.Α. στις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008** είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 και της παρ. 5 του 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τη με αρ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των πράξεων με χρήσεις που έληγαν στις 31/12/2007 και 31/12/2008 γίνεται αποδεκτός ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τις εν λόγω χρήσεις, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/97, όπως ίσχυε: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδεχθεί 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».

Επειδή, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την 551/2006 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος, ερμηνεύοντας τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 34, 35, 1710, 1846 και 1885 του Α.Κ., μεταξύ άλλων, δέχτηκε ότι: «...οι διοικητικές κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο, ως μέσο διοικητικού εξαναγκασμού, συνιστούν επαχθείς διοικητικές πράξεις με τις οποίες επιτυγχάνεται η προστασία του δημοσίου συμφέροντος και από τη νομική φύση τους συνδέονται άμεσα με το φυσικό πρόσωπο που τέλεσε τις φορολογικές παραβάσεις. Τ' ανωτέρω δε ισχύουν ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, λόγω του ιδιαίτερου χαρακτήρα των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, κατά κανόνα δεν απαιτείται για την επιβολή τους υπαιτιότητα του φορολογούμενου ή συνδρομή κακής πίστης ή πρόθεση φοροδιαφυγής. ΣτΕ 689/2009, 1562/1979, που αφορά πρόστιμα Κ.Φ.Σ., Ε,Δ.Δ.Α. - υπόθεση Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδος (93/1996/712/909) - απόφαση της 24 Σεπτεμβρίου 1997 σκ.18, 32, 33, 34, 35, υπόθεση Χατζηνικολάου κατά Ελλάδος (προσφυγή 33997/06) απόφαση της 21-2-2008 σκ.19, 20, υπόθεση Μαμιδάκης κατά Ελλάδας (προσφυγή 35533/04), απόφαση της 11 Ιανουαρίου 2007 σκ.19,20,21, υπόθεση Γιαννετάκη ... κατά Ελλάδας (προσφυγή 29829/05) απόφαση 6-12-2007 σκ. 18, 19)».

Επειδή, στη με αρ. 551/2006 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. μεταξύ άλλων αναφέρεται: «... Κατόπιν των ανωτέρω, εάν, οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν από τη φορολογική αρχή, όπως στην προκειμένη περίπτωση, μετά τον θάνατο του υποκρυπτόμενου, τα πρόστιμα αυτά αποσβήνονται με το θάνατο αυτού, ενόψει του ότι: α) Παρά το γεγονός ότι αμέσως συνδέονται με το ζήτημα της έκδοσης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι πράξεων που επισύρουν μεν την επιβολή των προστίμων, χωρίς να ερευνάται η ύπαρξη δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη, πλην όμως, νοείται απαλλαγή τούτου από λόγους που ανάγονται μόνο στο πρόσωπο του, δηλ. αν αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣτΕ 1295/99 για τον

αποδέκτη), β) Δεν επιβλήθηκαν εις βάρος του παραβάτη (κληρονομούμενου), αλλά εξετάζεται η το πρώτον επιβολή τους εις βάρος των κληρονόμων του, δηλαδή εις βάρος προσώπων, τα οποία δεν μετείχαν καθ' οιονδήποτε τρόπο στη τέλεση της παραβάσεως, γ) Έχουν αυστηρά προσωπικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι, χαρακτηριζόμενα ως διοικητικές κυρώσεις που αποσκοπούν στον εξαναγκασμό του υπόχρεου προς συμμόρφωση προς τις φορολογικές εν γένει υποχρεώσεις του, ήτοι αποτρέποντας τον από την τέλεση (μελλοντικών) φορολογικών παραβάσεων, η επιβολή τους δεν προϋποθέτει την ύπαρξη ζημίας στο Δημόσιο και συνεπώς, δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, εφόσον μ' αυτά δεν επιδιώκεται η ικανοποίηση - έστω και μερικώς- της υποχρέωσης προς πληρωμή των οικείων οφειλομένων φόρων. Όσον αφορά δε το δικαίωμα των κληρονόμων, κατ' άρθρο 1847 Α.Κ., για αποποίηση της κληρονομιάς, προκειμένου να αποφύγουν τις ως άνω δυσμενείς συνέπειες, το δικαίωμα αυτό αναφέρεται στα δυνάμενα να κληρονομηθούν στοιχεία (ενεργητικό και παθητικό της κληρονομιάς) και όχι σε αυστηρώς προσωποπαγείς και μη αποζημιωτικού χαρακτήρα φορολογικές ενοχές (όπως τα πρόστιμα που επιβάλλονται εις βάρος του υποκρυπτόμενου σε έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων), οι οποίες, σύμφωνα με τ' ανωτέρω, δεν μεταβιβάζονται αιτία θανάτου».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **32/2009** γνωμοδότηση του ΣΤ' τμήματος του ΝΣΚ μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι: «Πλην όμως, η άποψη που αναπτύχθηκε ομόφωνα παραπάνω, ως προς την έλλειψη ατομικής ευθύνης των κληρονόμων της από τα πρόστιμα Κ.Β.Σ., δύναται να τύχει εφαρμογής και εν προκειμένω για τα πρόστιμα Φ.Π.Α., τα οποία επίσης στερούνται αποζημιωτικού χαρακτήρος και κατά συνέπεια τόσο οι κληρονόμοι της ρηθείσης επιτρόπου, όσον και οι τυχόν κληρονόμοι του αποβιώσαντος συζύγου της, δεν ευθύνονται για την καταβολή αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **291/2011** ομόφωνη γνωμοδότηση του Α' τμήματος του ΝΣΚ, που κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1219 - 24/10/2011**, όταν έχει ήδη αποβιώσει ο παραβάτης διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να επιβληθεί το πρώτον (δηλαδή δεν μπορεί να εκδοθεί Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για πρώτη φορά μετά το θάνατό του) εις βάρος των κληρονόμων του, πρόστιμο κατ' άρθρον 5 του ν. 2523/1997 για έκδοση πλαστών ή εικονικών ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. Τα ίδια ισχύουν όταν έχει αποβιώσει ο παραβάτης και δεν έχει επιβληθεί εις βάρος του εν ζωή το οικείο πρόστιμο και σε όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων του Κ.Β.Σ..

Επειδή, στην πιο πάνω γνωμοδότηση, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι: «...Επομένως και επιπροσθέτως, επειδή τα πρόστιμα αυτά, όπως και όλα τα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβάλλονται ανεξαρτήτως διαπιστώσεως ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου και ούτε, βεβαίως, είναι αντίστοιχα κάποιας τυχόν τέτοιας ζημίας αυτού, σε καμία περίπτωση δεν έχουν αποκαταστατικό χαρακτήρα, όπως ορθά δέχθηκε και το Ν.Σ.Κ. με την 551/2006 γνωμοδότησή του και κατά συνέπεια, ως έχοντα αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα δεν είναι δυνατόν το πρώτον να επιβληθούν σε βάρος των κληρονόμων του αποβιώσαντος υποχρέου. ... Τα ανωτέρω έγιναν δεκτά ως προς όλα τα διοικητικά πρόστιμα γενικά και με τη μεταγενέστερη γνωμοδότηση του ΣΤ' τμήματος

του Ν.Σ.Κ. υπ' αριθ. 32/2009, η οποία έχει ήδη γίνει αποδεκτή, με την από 18-12-2009 επισημειωματική πράξη του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία: «...στις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών προστίμων, στις οποίες εμφανίζεται παράβαση, χωρίς αντίστοιχη ζημία του Δημοσίου, (βλ. Β. Παπαχρήστου. Λαθρεμπορία και Τελωνειακές παραβάσεις ενθ. Ανωτέρω, σελ. 140) ή η τυχόν επελθούσα ζημία αποκαθίσταται με την έκδοση άλλων καταλογιστικών πράξεων, τα εν λόγω πρόστιμα δεν φέρουν αποζημιωτικό χαρακτήρα, αλλά προσωποπαγή τοιούτον, σκοπούν δε στην συμμόρφωση του παραβάτη προς τους ορισμούς μιας νομοθετημένης διοικητικής διαδικασίας, οπότε δεν συντρέχει αυτός ήθελε αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (βλ. ομοίως γνωμ. Ν.Σ.Κ. 55/Ζ006, πρβλ. ΣτΕ 1295/1999 για τον αποδέκτη)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τη με αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 της Δ.Ο.Υ. ... κλήθηκε η προσφεύγουσα να καταβάλει πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 που επιβλήθηκε στο σύζυγό της, ... του ... με Α.Φ.Μ.:... (απεβίωσε στις ... /2015) για την αποδοχή ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και την χρησιμοποίηση του για επιστροφή Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με το σκεπτικό των γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ με αρ. 571/2006, 32/2009 και 291/2011 (ΠΟΛ.1219/2011) σε συνδυασμό με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το υπό κρίση πρόστιμο στερείται αποζημιωτικού χαρακτήρα και η προσφεύγουσα ως κληρονόμος δεν ευθύνεται για την καταβολή του.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι διοικητικές κυρώσεις που έχουν αυστηρά προσωποπαγή χαρακτήρα και δεν επιβάλλονται στους εξ' αδιαθέτου κληρονόμους του αποβιώσαντος παραβάτη γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... Τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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, 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. ... 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92** 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, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 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 στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, πλήρως, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από ... /2017 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ... συγκεκριμένα στις σελίδες ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ζυγολόγια, δελτία ποσοτικής παραλαβής, τραπεζικά έγγραφα εξοφλήσεων εκκαθαρίσεων που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.
- ✓ Ο ... στις χρήσεις 2007 – 2009 πώλησε αγροτική παραγωγή ροδάκινων και νεκταρινιών μεγαλύτερη από αυτή που είχε τη δυνατότητα να παράξει, καθώς προέκυψε απόκλιση της παραγωγής του σε σχέση με τους δείκτες στρεμματικών αποδόσεων για τον Νομό
- ✓ Ο έλεγχος κατά την έκδοση των προσωρινών πράξεων προσδιόρισε τις στρεμματικές αποδόσεις των καλλιεργούμενων αγροτεμαχίων σύμφωνα με το με αριθμό ...2006 έγγραφο με θέμα «Οικονομικοί δείκτες 2005» της Διεύθυνσης Γεωργικής Ανάπτυξης της περιφέρειας Κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων έλαβε υπόψη το με αρ.16094/13-10-2016 έγγραφο του Τμήματος Ποιοτικού και Φυτοϋγειονομικού ελέγχου ... (με αυξημένες στρεμματικές αποδόσεις σε σχέση με το παραπάνω έγγραφο της Διεύθυνσης Γεωργικής Ανάπτυξης) που προσκομίστηκε με το αρ. πρωτ./2016 υπόμνημα των κληρονόμων και τη με αρ....2016 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που αφορούσε παρόμοια υπόθεση, και επαναπροσδιόρισε τις στρεμματικές αποδόσεις των καλλιεργούμενων αγροτεμαχίων.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο δε συμπεριέλαβε το αγροτεμάχιο έκτασης 10,87 στρεμμάτων στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος που υπέβαλε κατά τις χρήσεις 2005 – 2009, ενώ στην από .../1995 ιδιωτική σύμβαση συστάσεως χρησιδανείου που αφορούσε το αγροτεμάχιο, συμβλήθηκε ο πατέρας του και σκοπός της ως άνω παραχώρησης ήταν *«βόσκηση ή καλλιέργεια των δια φυτών των οποίων όμως η ζωή να μη υπερβαίνει του εννέα (9) μήνες (π.χ. απαγορεύεται η δενδροφύτευση, σπορά τριφυλλιού, φράουλας κλπ)»*. Δεν προσκομίστηκαν άλλα έγγραφα που να αποδεικνύουν την καλλιέργεια του παραπάνω αγροτεμαχίου και συνεπώς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και αυθαίρετων συμπερασμάτων φορολογικού ελέγχου απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «**Άρθρο 58^Α** Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] 2. 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 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 της με αριθ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009**, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

✓ Με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α:

Διαφορά φόρου: **343,70€** για τον και ανάλογα με τη μερίδα του καθενός κληρονόμου:

		(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣ ΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
		ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘ.49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ		<u>412,44</u>	<u>171,85</u>	<u>127,96</u>	<u>299,81</u>	<u>299,81</u>
1	... με ΑΦΜ: ... με ποσοστό 31,433%	129,64	54,02	40,22	94,24	94,24

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ... - .../2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με Α.Φ.Μ.:... κληρονόμου του αποβιώσαντος στις ... /2015 αγρότη ειδικού καθεστώτος του ... με Α.Φ.Μ.: ...

- **την ακύρωση:** α) της αρ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 λόγω παραγραφής, β) της αρ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 λόγω παραγραφής, γ) της αρ. .../2017 οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 λόγω παραγραφής, δ) .../2017 οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 λόγω παραγραφής, ε) .../2017 οριστικής πράξης ειδικού προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 λόγω παραγραφής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- **την επικύρωση:** α) της αρ. .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2007 - 31/12/2007

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	339,60	0,00
Πρόσθετος φόρος	407,52	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	747,12	0,00

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	169,80€	0,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2008 - 31/12/2008

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	61,07	0,00
Πρόσθετος φόρος	73,29	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	134,36	0,00

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	30,54	0,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2009 - 31/12/2009

α) Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. Ν.2859/2000
(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 Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	108,04	108,04
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης (120%)	129,64	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		54,02
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		40,22
Καταλογιζόμενο ποσό	237,68	202,28

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	54,02	0,00

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

**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.