



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 27-4-2018
Αριθμός απόφασης: 846

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** – **Α.Φ.Μ.**, μηχανολόγος – μηχανικός με διεύθυνση έδρας στη, επί της οδού - Τ.Κ. κατά: **1)** της με αριθμό .../.../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, **2)** της με αριθμό .../.../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, **3)** της με αριθμό .../.../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **4)** της με αριθμό .../.../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης

στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **5)**της με αριθμό/..../....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **6)**της με αριθμό/..../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, **7)**της με αριθμό/...../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, **8)**της υπ' αριθμό/...../.....-**2017** πράξης επιβολής προστίμου άρ.54 του Ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, **9)**της με αριθμό/..../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004), **10)**της με αριθμό/..../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005), **11)**της με αριθμό/..../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), **12)**της με αριθμό/..../....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007), **13)**της με αριθμό .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008), **14)**της με αριθμό/..../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010), **15)**της με αριθμό/.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011), **16)**της με αριθμό/.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), **17)**της με αριθμό/.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του Ν.3758/2009 οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007), **18)**της με αριθμό .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης αρ.29 του ν.3986/2011, οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010), **19)**της με αριθμό/....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, **20)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, **21)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **22)**της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **23)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **24)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, **25)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, **26)**της με αριθμό/.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/1/2005, **27)**της με αριθμό

..../.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **28)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **29)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του αρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **30)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α αρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, **31)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.4 του ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, **32)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.4 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, **33)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, **34)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, **35)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, **36)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, **37)**της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./.../.....-2017 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **24.640,00€**, λόγω έκδοσης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 72.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.032,00€ και ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου με α/α/.....-

2004 προς την ίδια επιχείρηση, καθαρής αξίας 25.400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.752,00€ προς την επιχείρηση «.. ..»

2. Με την υπ' αριθμ./..../-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **192.667,20€**, λόγω έκδοσης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμ. Έργων) προς την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 81.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 15.272,69€, δέκα (10) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τις εταιρείες Ο.Ε. και Ο.Ε., συνολικής καθαρής αξίας 215.584,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.960,96€ καθώς και λόγω λήψης είκοσι τεσσάρων (24) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της εταιρείας «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 225.184,00€ πλέον Φ.Π.Α. 42.784,96€.
3. Με την υπ' αριθμ. .../..../-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **521.003,60€**, λόγω έκδοσης είκοσι τριών (23) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμ. Έργων) προς τις εταιρείες Α.Ε., Ο.Ε., ΑΒΕΕ συνολικής καθαρής αξίας 664.359,00€ πλέον Φ.Π.Α. 126.227,51€ και λόγω λήψης σαράντα πέντε (45) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), εκ των οποίων δέκα οκτώ (18) έκδοσης της εταιρείας «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: και είκοσι επτά (27) έκδοσης της εταιρείας «..... Α.Ε. με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 638.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 121.248,50€
4. Με την υπ' αριθμ./..../-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **687.572,00€**, λόγω έκδοσης είκοσι επτά (27) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμ. Έργων) προς τις εταιρείες: ΑΒΕΕ, Ο.Ε., Ο.Ε., Α.Ε., ΑΒΕΕ, συνολικής καθαρής αξίας 904.985,00€ πλέον Φ.Π.Α. 171.947,15€ και λόγω λήψης είκοσι έξι (26) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), έκδοσης «..... Α.Ε. με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 813.945,00€ πλέον Φ.Π.Α. 154.649,65€.
5. Με την υπ' αριθμ./..../-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **34.800,00€** διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, λόγω έκδοσης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την εταιρεία ΑΒΕΕ, καθαρής αξίας 45.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.550,00€ και λόγω λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης της

εταιρείας Α.Ε. με ΑΦΜ καθαρής αξίας 42.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.078,01€.

6. Με την υπ' αριθμ. .../.../.....-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.200,00€** λόγω λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης της εταιρείας «..... Α.Ε» με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 3.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 690,00€.
7. Με την υπ' αριθμ. .../.../.....-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **600,00€**, λόγω μη διαφύλαξης ενός στελέχους Τιμολογίων Τεχνικών Έργων πενήντα φύλλων, μη διαφύλαξης πενήντα πρωτότυπων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) έκδοσης της εταιρείας Α.Ε. και λόγω μη διαφύλαξης των σελίδων με αρίθμηση από 01 ως 15 και 9 έως 10 της Θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων – Εξόδων
8. Με την υπ' αριθμ./.../.....-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (αρ.54 του Ν.4174/2013) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00€** διαχειριστικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης.
9. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικού έτους 2005), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.137,80€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 3.765,36€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 6.903,16€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2004-31/12/2004, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της έκδοσης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και ενός (1) πλήρους εικονικού φορολογικού στοιχείου. Τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά κατόπιν σύγκρισης του λογιστικού με τον εξωλογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους και επιλογής του ανώτερου.
10. Με την υπ' αριθμόν .../.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικού έτους 2006), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά

φόρου εισοδήματος ποσού 78.925,96€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 94.711,15€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 173.637,11€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2005-31/12/2005, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της έκδοσης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, δέκα (10) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης εικοσιπενσάρων (24) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων..

11. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικού έτους 2007), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 181.810,05€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 218.172,06€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 399.982,11€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2006-31/12/2006, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της έκδοσης είκοσι τριών (23) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης σαράντα πέντε (45) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

12. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 247.483,40€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 296.980,08€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 540.221,06€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2007-31/12/2007, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της έκδοσης είκοσι επτά (27) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης είκοσι έξι (26) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

13. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.464,03€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 11.356,83€ ευρώ, μείον φόρος περαίωσης του Ν.3888/2010 ποσού 700,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 20.120,86€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994,

τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2008-31/12/2008, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της έκδοσης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου και της λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου.

- 14. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικονομικού έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.041,06€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 10.849,27€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 19.890,33€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2010-31/12/2010, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.000€ πλέον Φ.Π.Α. 690,00€.
- 15. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 (οικονομικού έτους 2012), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 23.937,48€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 28.724,97€ ευρώ, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.058,72€, ήτοι **συνολικό ποσό 54.721,17€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων.
- 16. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 (οικονομικού έτους 2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος, πλέον τελών χαρτοσήμου, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, πλέον τέλους επιτηδεύματος, πλέον φόρου τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου **συνολικού ποσού 1.650,28€**. Τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/94, στις οποίες προβλέπεται ο προσδιορισμός των κερδών με λογιστικό και με εξωλογιστικό τρόπο, εκ των οποίων τελικά λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα ανά χρήση κέρδη.
- 17. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων Ν.3758/2009** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου έκτακτης εισφοράς **συνολικού ποσού 14.000€**, κατόπιν

απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης εξωλογιστικά.

18. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.3986/2011** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.', διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 -31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης **συνολικού ποσού 114,98€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης εξωλογιστικά
19. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 1.806,33€, πλέον πρόσθετος φόρος 2.167,60 €, ήτοι **συνολικό ποσό 3.973,93€**, λόγω έκδοσης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και ενός (1) πλήρους εικονικού φορολογικού στοιχείου.
20. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 47.397,12€, πλέον πρόσθετος φόρος 56.876,54 €, ήτοι **συνολικό ποσό 104.273,66€**, λόγω έκδοσης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, δέκα (10) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης είκοσι τεσσάρων (24) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων
21. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 132.047,93€, πλέον πρόσθετος φόρος 158.457,52 €, ήτοι **συνολικό ποσό 290.505,45€**, λόγω έκδοσης είκοσι τριών (23) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης σαράντα πέντε (45) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
22. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 167.414,27€, πλέον πρόσθετος φόρος 200.897,12€, ήτοι **συνολικό ποσό 368.311,39€**, λόγω έκδοσης είκοσι επτά (27) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψης είκοσι έξι (26) πλήρως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
23. Με την υπ' αριθμόν/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 8.456,38€, πλέον πρόσθετος φόρος 10.147,66€, ήτοι **συνολικό ποσό 18.604,04€**, λόγω έκδοσης ενός (1)

πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου και λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου.

24. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 3.855,16€, πλέον πρόσθετος φόρος 4.626,19€, ήτοι **συνολικό ποσό 8.481,35€**, λόγω λήψης ενός (1) πλήρως εικονικού φορολογικού στοιχείου.
25. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας 24.656,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 29.587,20€, ήτοι **συνολικό ποσό 54.243,20€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και της απόρριψης των δαπανών.
26. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. **ποσού 21.392,48€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.
27. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. **ποσού 60.624,25€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.
28. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. **ποσού 77.324,82€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.
29. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. **ποσού 3.990,00€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.
30. Με την υπ' αριθμόν/.....-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. **ποσού 345,00€**, ίσο με το πενήντα τοις εκατό της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.

31. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/1997** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού **1.200€**, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2011 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων 1^{ου}, 2^{ου} & 3^{ου} τριμήνου Φ.Π.Α.
32. Με την υπ' αριθμόν ./....-2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/1997** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού **1.500,00€**, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. χρήσης 2012 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} & 4^{ου} τριμήνου Φ.Π.Α.
33. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **42.784,96€** λόγω λήψης και καταχώρησης είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία ο εκδότης δεν απέδωσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α.
34. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **121.248,50€** λόγω λήψης και καταχώρησης σαράντα πέντε (45) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία ο εκδότης δεν απέδωσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α.
35. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **154.649,65€** λόγω λήψης και καταχώρησης είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα οποία ο εκδότης δεν απέδωσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α.
36. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **7.980,00€** λόγω λήψης και καταχώρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για το οποίο ο εκδότης δεν απέδωσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α.
37. Με την υπ' αριθμόν/-2017 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης αρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **690,00€** λόγω λήψης και καταχώρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για το οποίο ο εκδότης δεν απέδωσε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από-2017 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., Φόρου Εισοδήματος, Έκτακτης Εισφοράς αρ.18 του Ν.3758/2009, Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης αρ.29 του Ν.3986/2011, Φ.Π.Α, Προστίμου Φ.Π.Α. του αρ.72 του Ν.4472/2017, Προστίμου Φ.Π.Α. του αρ.4 του Ν.2523/97, και Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του αρ.8 του Ν.1882/1990, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις χρήσεις 2004 - 2009 λόγω περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 και του Ν. 3888/2010, καθώς και ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.66 του Ν.2238/94 & της Πολ. 1037/2005, για τις χρήσεις 2010 – 2012 σε εκτέλεση της υπ' αρ./.....-2015 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ./.....-2015 (αρ.πρωτ. εισερχομένου:/.....-2015) πληροφοριακό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. με τη συνημμένη από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά την ατομική επιχείρηση του του ... με Α.Φ.Μ.: Σύμφωνα με αυτό, ο προσφεύγων είναι εκδότης και λήπτης εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προέκυψαν διαφορές στον προσδιορισμό του φόρου Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, ο έλεγχος αφενός, λόγω της μη προσκόμισης του συνόλου των βιβλίων & στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών από τον προσφεύγοντα και αφετέρου, λόγω του γεγονότος της έκδοσης εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που θίγουν το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, καθώς καθίσταται ανέφικτος ο έλεγχος αυτών και κατ' επέκταση ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων λογιστικά. Τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ενώ κατά περίπτωση επιλέχθηκε ο μεγαλύτερος συντελεστής μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού συντελεστή. Στη φορολογία Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα αναμορφώθηκαν λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ απορρίφθηκαν οι δαπάνες που αφορούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και ο Φ.Π.Α. των υπόλοιπων στοιχείων αγορών και εξόδων, λόγω μη προσκόμισης αυτών. Επιπλέον, καταλογίστηκε το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 για τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς και τα αντίστοιχα πρόστιμα Κ.Β.Σ. Καταλογίστηκε επίσης, έκτακτη εισφορά του αρ. 18 του ν.3758/2009, στη χρήση του 2007 και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του αρ. 29 του ν.3986/2011, στη χρήση του 2010 λόγω διαφοράς στον προσδιορισμό του ύψους του εισοδήματος των αντίστοιχων χρήσεων. Τέλος καταλογίστηκε ειδική χρηματική κύρωση του άρθ.8 του Ν.1882/1990, λόγω μη απόδοσης στο Δημόσιο από τον εκδότη του Φ.Π.Α των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2005-2008 και 2010.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Άκυρη εντολή ελέγχου καθώς ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος (τριετία) παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013
- 2) Ένσταση παραγραφής.
- 3) Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.
- 4) Ανυπαρξία οποιουδήποτε οικονομικού συμφέροντος
- 5) Μετά από διενεργηθείσα περαίωση δεν επιτρέπεται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αλλά απαιτείται να υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία για τα οποία δεν δύναται να γίνει οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση, εφόσον υφίσταται άρση της υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων.
- 6) Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος, δεδομένου ότι με το άρθρο 7 παρ.8β' και παρ.5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκε η παράβαση έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 7) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

«α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

«3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.1 του ν. 4174/2013 «Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.3 &4 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 «3.Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου....

«4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε η αρχική υπ' αριθμόν/-2015 εντολή ελέγχου με διάρκεια μέχρι/11/2016 και εν συνεχεία η 1^η τροποποιητική εντολή ελέγχου/-2016 με την οποία παρατάθηκε η διάρκεια του ελέγχου μέχρι/12/2017.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προθεσμία διάρκειας του ελέγχου δεν είναι ανατρεπτική ή αποκλειστική ως προς τον έλεγχο

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

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, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 & 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου. β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/2000 «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 «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».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή, στην παρ. 6 του άρθρου 13 της Πολ. 1052/2007 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν.3522/2006, ορίζεται ότι: *«Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.*

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του Ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008 *«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις*

αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.4 του Ν.3888/2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.3 περ.δ' του Ν. 3758/2009 περί επιβολής έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα των φυσικών προσώπων του άρ. 2 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, **68**, 69, 70, 71, 74, 75, **84** και 85 του Κ.Φ.Ε, καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς...»

Επειδή η παράγραφος 12 του άρθρου 8 του Νόμου 1882/90 ορίζει ότι «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ν.4174/2013 "Πεδίο εφαρμογής"

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.ΙΑ).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999 και ΣτΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη

πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή για να μην χωρέσει **καταλογισμός του φόρου προστιθέμενης αξίας** σε βάρος του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αρκεί να έχει απλώς καταλογισθεί ο εν λόγω φόρος σε βάρος του εκδότη των ως άνω στοιχείων, αλλά θα πρέπει να βεβαιώνεται ότι ο φόρος έχει καταβληθεί από τον εκδότη αυτών (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 9).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Περαιτέρω και υπό το φως της νομολογίας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως ήδη έχει προσφάτως κριθεί από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της Χώρας (ΣτΕ 1623/2016, 1738/2017), η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 εδ. α'

του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, αλλά και το άρθρο 78 του Συντάγματος, στο οποίο περιλαμβάνονται συνταγματικές επιταγές που εφαρμόζονται στο φορολογικό δίκαιο, επιβάλλουν τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων και πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους. Η θεμελιώδης αρχή της ασφάλειας του δικαίου απαιτεί η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβολώ. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και περαιτέρω για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων (πρόστιμα Κ.Β.Σ., πρόσθετοι φόροι κλπ) απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, δύναται δε κατ' εξαίρεση - υπό τον όρο της συνδρομής ειδικών τεκμηριωμένων περιστάσεων - η οποία είναι στενώς ερμηνευτέα, να παραταθεί.

Η παραγραφή αυτή πρέπει, επίσης, να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, ώστε **αφενός** να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει την απραξία των φορολογικών αρχών και **αφετέρου** να μην αφήνει τους φορολογούμενους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου.

Εξ όλων των ανωτέρω, παρατηρούμε ότι ως προς το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου επί μακρού διαστήματος, οι προρρηθείσες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας αποτελούν πρόκριμα για τη μη αύξηση του ορίου αυτής πέραν της πενταετίας (τηρουμένων των αναλογιών των περιπτώσεων της δεκαετίας και της δεκαπενταετίας), καταρρίπτοντας κάθε άλλο τυχόν μεγαλύτερο διάστημα παραγραφής εφαρμοζόμενο στο Φορολογικό Δίκαιο (π.χ. εικοσαετία) ως ιδιαιτέρως μακρύ και αποτρεπτικό της ανάπτυξης των οικονομικών δραστηριοτήτων του φορολογούμενου, αλλά και της ενθάρρυνσης της απραξίας των φορολογικών αρχών και του αποτελεσματικού από μέρους τους ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραγραφής της ειδικής χρηματικής κύρωσης γίνεται δεκτός ως νόμω βάσιμος για τις χρήσεις 2005 & 2010.

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 δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...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, 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».

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, 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 φορολογούμενου.

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε τα εισερχόμενο με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2015 (αρ. εισερχ./.....-2015) έγγραφο του ΣΔΟΕ με τα

οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ για τον προσφεύγοντα που αφορά τις χρήσεις 2004 – 2012.

- Ο ελεγχόμενος υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ' αριθμ./2005,/2006, .../2007, .../2008, .../2009, .../2011, .../2012 και/2013 αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, καθώς και την υπ' αριθμ. .../....-2005 αρχική δήλωση Φ.Π.Α χρήσης 2004, την υπ' αριθμ. .../...-2006, την υπ' αριθμ./...-2007, την υπ' αριθμ. .../...-2008, την υπ' αριθμ./-2009, την υπ' αριθμ. .../....-2011, αρχικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις κρινόμενες χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 αντίστοιχα, ενώ δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις χρήσεις 2011 & 2012.
- Ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, περαίωσε τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 με την αποδοχή εκ μέρους του, του υπ' αριθμ./2009 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/2008 και αντίστοιχα τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 με την αποδοχή του υπ' αριθμ./2010 σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, το πληροφοριακό δελτίο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τον αρχικά προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2004-2008, δύναται να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 και του άρθρου 57 παρ.2 του Ν.2859/2000, όχι όμως μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου ή προστίμου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της αρχικά προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής παρήλθε: α)για τη χρήση 2004 την 31/12/2015 ενώ σε ό,τι αφορά τη φορολογία εισοδήματος παρατάθηκε κατά ένα έτος, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.4 του άρ. 84 του ν.2238/94, ήτοι την 31/12/2016 και β)για τη χρήση 2005 την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν αυτές τις χρήσεις, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, ως αντισυνταγματικές.

Περαιτέρω, σε ό,τι αφορά τη χρήση 2010 το πληροφοριακό δελτίο περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του

Δημοσίου και έπρεπε να ληφθεί προσηκόντως υπόψη εντός του χρόνου αυτού (πενταετία) και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για την εν λόγω χρήση την **31/12/2016** δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, αφ' ενός δεν χρήζει εφαρμογής η διάταξη περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, αφετέρου το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ αιτία του οποίου πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο εφόσον είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης, στο άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94, πενταετίας.(ΣΤΕ 2934/2017 & Πολ. 1194/2017).

Επειδή στην παρ. άρθρο 4 περ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται : «Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.». Περαιτέρω με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται ότι: «Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός σε ότι αφορά την έκδοση των πράξεων Κ.Β.Σ, Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 72 του Ν.4472/2017 για τις χρήσεις 2004, 2005 και 2010, ενώ απορρίπτεται σε ό,τι αφορά τις πράξεις των υπόλοιπων ελεγχόμενων χρήσεων όλων των φορολογιών, εφόσον το ως άνω πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ περιήλθε στη διάθεση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ.-/.....-2015 διαβιβαστικό έγγραφο, μετά τον αρχικά προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής και μετά τη διενεργηθείσα περαίωση και συνεπώς **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής.

Περαιτέρω, γενομένου δεκτού του ισχυρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος χρήσης 2010, και λόγω της μη υφιστάμενης πλέον διαφοράς εισοδήματος, η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ο ισχυρισμός περί ακυρώσεως της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2011 γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «**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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «**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 την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του

τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου **είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο**, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (Στε 1404/2015).

Επειδή, μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση της καταβολής των ποσών των έμμεσων και άμεσων φόρων. Επίσης, η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται και από επιχειρήσεις που φορολογούνται με τεκμαρτό τρόπο προκειμένου αυτές να καλύψουν φορολογικές ανάγκες τρίτων, εφόσον υπάρχει σε αυτές περιθώριο κέρδους.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από-2017 οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. Φ.Ε., Έκτακτης Εισφοράς του αρ.18 του Ν.3758/2009, Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του αρ. 29 του Ν. 3986/2011, Φ.Π.Α, Προστίμου Φ.Π.Α του αρ. 72 του Ν.4472/2017 και Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Οι εταιρείες ΜΟΝ Ε.Π.Ε. & Α.Ε., από τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήταν ανύπαρκτες συναλλακτικά, δεδομένου ότι ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν στις διευθύνσεις που δήλωναν ως επαγγελματική εγκατάσταση, ουδέποτε αγόρασαν α' ύλης ή εμπορεύματα και ουδέποτε απασχόλησαν προσωπικό.
- Σε ό,τι αφορά την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τον προσφεύγοντα. Από τον έλεγχο στα φορολογικά του βιβλία δεν προέκυψαν αγορές α' υλών και υλικών ικανές να

δικαιολογήσουν τον όγκο των εργασιών που φέρεται να πραγματοποιήσει με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, ενώ οι αναγραφόμενες αιτιολογίες στα εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια είναι όμοιες με τις αιτιολογίες στα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια. Σε πολλές περιπτώσεις, οι εταιρείες που έλαβαν εικονικά τιμολόγια του προσφεύγοντα πληρούσαν οι ίδιες τις προϋποθέσεις να κατασκευάσουν τα έργα που περιγράφονται στα εικονικά τιμολόγια έκδοσης του , ενώ σε άλλες περιπτώσεις διαπιστώνεται η επιστροφή μέρους της αμοιβής των επίμαχων τιμολογίων από τον προσφεύγοντα στις λήπτριες επιχειρήσεις.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό.

Επειδή στο άρθρο 2§1 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Περαιτέρω στην την παρ. 2 του άρθρου 21 του ιδίου ως άνω ΠΔ ορίζεται ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου..»

Επειδή στο άρθρο 30§4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ..στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί

χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής...»

Επειδή στο άρθρο 30§1,2 Ν. 2238/94, όπως ισχύει για τη χρήση 2004 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

..γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή στο άρθρο 32§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή **τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.....

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα...

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β)

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ)

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή σύμφωνα με τις γενικές αρχές της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνονται με το άρθρ. 78 παρ. 1 Συντ., οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 182/83, 3119/84 κλπ.), δηλονότι προεχόντως γραμματικά.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 ορίζονται μεταξύ άλλων τα παρακάτω: «...τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων... Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981)...Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 1163/2012) ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή **εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία....** Η εφαρμογή αυξημένου συντελεστού καθαρού κέρδους...ισοδυναμεί, κατ' ουσίαν, με κύρωση, που δικαιολογείται από την φύση και την σοβαρότητα των παραβάσεωνη προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν επιβάλλεται ως κύρωση, αλλά αντανάκλα την αυξημένη δυσχέρεια προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση

του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή η περιέλευση στη διάθεση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων περί έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι πολύ μεγάλης έκτασης συγκριτικά με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών για τις χρήσεις 2005-2008, 2010-2012.

Επειδή περαιτέρω, με βάση το σκεπτικό των υπ' αριθμ. Δ15Α 1076425 ΕΞ 13-5-2014 και ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 21-10-2015 διοικητικών λύσεων του Υπουργείου Οικονομικών υφίσταται η δυνατότητα της προσφεύγουσας για καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2006-2008. Αυτό όμως ήταν δυνητικό και στο βαθμό που το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία ήταν ενεργό, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό αυτών.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός δε γίνεται αποδεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία

διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. ...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 «ως «φοροδιαφυγή» νοείται: ε)η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην «Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.2 περ.γ και δ' «γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

δ.Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περίΦ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ενώ στο άρθρο 7 παρ.8 του ίδιου ως άνω νόμου ρητά αναφέρεται ότι: «*η περίπτωση δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις*»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)*».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β' ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013 και για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων το πρόστιμο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β' ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 για τη συγκεκριμένη παράβαση. Επί εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% του μέρους της εικονικής αξίας. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, το προβλεπόμενο πρόστιμο ανέρχονταν στο διπλάσιο της εικονικής αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3δ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 ν. 2523/1997, καθώς και του άρθρου 55 παρ.1 του Ν. 4174/2013, για όσο χρονικό διάστημα αυτή ίσχυε. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων,

υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

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

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

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας

κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

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 στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί α)της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, β)της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, γ)της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, δ) της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ε) της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, στ) της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, ζ)της υπ' αριθμ. .../.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, η)της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, θ)της υπ' αριθμ./.....-**2017** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ. .../.....-**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 -31/12/2006):

Διαφορά φόρου: 181.810,05 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	218.172,06	90.905,03	69.015,09	159.920,1 2	159.920,12

– Υπ' αριθμ. .../.....-**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007):

Διαφορά φόρου: 247.483,40 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	296.980,08	123.741,7 0	93.944,70	217.686,4 0	217.686,40

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008):

Διαφορά φόρου: 9.464,03 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	11.356,83	4.732,06	3.592,55	8.324,61	8.324,61

- Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 -31/12/2011):

Διαφορά φόρου: 23.937,48 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.724,97	11.968,74	9.086,67	21.055,41	21.055,41

- Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 -31/12/2012):

Διαφορά τελών χαρτοσήμου: 36,00€

Διαφορά ΟΓΑ επί τελών χαρτοσήμου: 7,20€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 59 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ επί του χαρτοσήμου	43,20	18	13,67	31,67	31,67
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ επί του ΟΓΑ χαρτοσήμου	8,64	3,6	2,73	6,33	6,33
ΣΥΝΟΛΟ	51,84	21,60	16,40	38,00	38,00

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 -31/12/2006:

Διαφορά φόρου: 132.047,93€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	158.457,52	66.023,97	50.125,39	116.149,36	116.149,36

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007:

Διαφορά φόρου: 167.414,27€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	200.897,12	83.707,14	63.550,46	147.257,60	147.257,60

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008:

Διαφορά φόρου: 8.456,38€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	10.147,66	4.228,19	3.210,04	7.438,23	7.438,23

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 -31/12/2011:

Διαφορά φόρου: 24.656,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤ ΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	29.587,20	12.328,00	9.359,42	21.687,42	21.687,42

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του – Α.Φ.Μ., ως ακολούθως:

Α) την ακύρωση, λόγω παραγραφής των:

1) υπ' αριθμ...../...../....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/0004 – 31/12/2004 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

2) υπ' αριθμ...../...../....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/0005 – 31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.....

3) υπ' αριθμ..../..../....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

5) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

6) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

7) της υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

8) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 -31/12/2004 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

9) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 -31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

10) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 -31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

11) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.72 του Ν.4472/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

12) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.72 του Ν.4472/2010, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

13) της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

14) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Β) την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων επί των πρόσθετων φόρων των:

1) υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

2) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

3) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

5) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

6) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

7) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

8) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

9) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Γ) την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

1) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

2) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

3) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

5) υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων αρ.54 του Ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

6) υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του Ν.3758/2009 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

7) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

8) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

9) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

10) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 4 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

11) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 4 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

12) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

13) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

14) υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του αρ.8 παρ.12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. ...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2004

Ποσό προστίμου 72.400,00 X 20% = 14.480,00 € 25.400,00 * 40% = 10.160,00 €	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	24.640,00 €	0,00 €

2) Επί της υπ' αρ. ...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2005

Ποσό προστίμου 81.800,00 X 20% = 16.360,00 € 440.768,00 * 40% = 176.307,20 €	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	192.667,20 €	0,00 €

3) Επί της υπ' αρ. ...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2006

Ποσό προστίμου 1.302.509,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	521.003,60 €	521.003,60 €

4) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2007

Ποσό προστίμου 1.718.930,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	687.572,00 €	687.572,00 €

5) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2008

Ποσό προστίμου 87.000,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	34.800,00 €	34.800,00 €

6) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2010

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.200,00 €	0,00 €

7) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92), χρήσης 2012

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	600,00 €	600,00 €

8) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (αρ.54 Ν. χρήσης 2017

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00 €	250,00 €

9) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004)

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	3.137,80 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	3.765,36 €	0,00 €
Σύνολο	6.903,16 €	0,00 €

10) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005)

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	78.925,96 €	0,00 €

Πρόσθετος φόρος	94.711,15 €	0,00 €
Σύνολο	173.637,11 €	0,00 €

11)Επί της υπ' αριθμ./....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	17.202,42	199.012,47	
Διαφορά φόρου		181.810,05	181.810,05
Πρόσθετος φόρος		218.172,06	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			90.905,03
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			69.015,09
Συνολικό ποσό καταλογισμού	20.744,98	399.982,11	341.730,17

12)Επί της υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	-2.578,17	244.905,23	
Διαφορά φόρου		247.483,40	247.483,40
Πρόσθετος φόρος		296.980,08	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			123.741,70
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			93.944,70
Μείον ποσό περαίωσης Ν.3888/2010		-4.242,42	-4.242,42
Συνολικό ποσό καταλογισμού	-715,47	540.221,06	460.927,38

13) Επί της υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	-552,10	8.911,93	
Διαφορά φόρου		9.464,03	9.464,03
Πρόσθετος φόρος		11.356,83	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			4.732,06
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			3.592,55
Μείον ποσό περαίωσης Ν.3888/2010		-700,00	-700,00
Συνολικό ποσό καταλογισμού	1.366,56	20.120,86	17.088,64

14) Επί της υπ' αρ. .../.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010)

	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ
Κύριος Φόρος	9.041,06 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	10.849,27 €	0,00 €
Σύνολο	19.890,33 €	0,00 €

15) Επί της υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	2.484,85	26.422,33	
Διαφορά φόρου		23.937,48	23.937,48
Πρόσθετος φόρος		28.724,97	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			11.968,74

Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			9.086,67
Πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης		2.058,72	2.058,72
Συνολικό ποσό καταλογισμού		54.721,17	47.051,61

16)Επί της υπ' αριθμ./.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	0,00	-528,56	-528,56
Διαφορά τελών χαρτοσήμου από εκμίσθωση ακινήτων		36,00	36,00
Διαφορά ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου		7,20	7,20
Πρόσθετος φόρος επί τελών χαρτοσήμου		43,20	
Πρόσθετος φόρος επί ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου		8,64	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 τελών χαρτοσήμου			18,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου			3,60
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 επί του χαρτοσήμου			13,67
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί του ΟΓΑ χαρτοσήμου			2,73
Πλέον εισφορά αλληλεγγύης		19,80	19,80
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		1.414,00	1.414,00
Συνολικό ποσό καταλογισμού		1.650,28	1.636,44

17) Επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν. 3758/2009, χρήσης 2007.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο εισφοράς	14.000,00 €	14.000,00 €

18) Επί της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φυσικών προσώπων Ν. 3986/2011, χρήσης 2010.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο εισφοράς	114,98 €	0,00 €

19) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	1.806,33 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	2.167,60 €	0,00 €
Σύνολο	3.973,93 €	0,00 €

20) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	47.397,12 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	56.876,54 €	0,00 €
Σύνολο	104.273,66 €	0,00 €

21) Υπ' αριθμ.-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 - 31/12/2006 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή **επιεικέστερης** κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	132.047,93	132.047,93
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	158.457,52	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		66.023,97
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		50.125,39
Σύνολο φόρου για καταβολή	290.505,45	248.197,29

22) Υπ' αριθμ.-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	167.414,27	167.414,27
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	200.897,12	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		83.707,14
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		63.550,46
Σύνολο φόρου για καταβολή	368.311,39	314.671,87

23) Υπ' αριθμ.-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 - 31/12/2008 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	8.456,38	8.456,38
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	10.147,66	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		4.228,19
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		3.210,04
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.604,04	15.894,61

24) Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος Φόρος	3.855,16 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	4.626,19 €	0,00 €
Σύνολο	8.481,35 €	0,00 €

25) Υπ' αριθμ.-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 - 31/12/2011 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Διαχ/κή περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	24.656,00	24.656,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	29.587,20	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		12.328,00
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		9.359,42
Σύνολο φόρου για καταβολή	54.243,20	46.343,42

26) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005

Ποσό προστίμου 42.784,96 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	21.392,48 €	0,00 €

27) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

Ποσό προστίμου 121.248,50 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	60.624,25 €	60.624,25 €

28) Επί της υπ' αρ. .../-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό προστίμου 154.649,65 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	77.324,82 €	77.325,82 €

29) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου 7.980,00 χ 50%	3.990,00 €	3.990,00 €

30) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.72 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	345,00 €	0,00 €

31) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	1.200,00 €	1.200,00 €

32) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ.4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	1.500,00 €	1.500,00 €

33) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	42.784,96 €	0,00 €

34) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	121.248,50 €	121.248,50€

35) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	154.649,65 €	154.649,65€

36) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	7.980,00 €	7.980,00 €

37) Επί της υπ' αρ./-2017 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	690,00 €	0,00 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.