



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/1/2017

Αριθμός απόφασης: 13

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

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
ΦΑΞ : 2313333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά α) των υπ' αρ./2016,/2016,/2016,/2016 &/2016 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., β) των υπ' αρ./2016,/2016 &/2016 πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ, γ) των υπ' αρ. .../2016,/2016,/2016,/2016 & .../2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και δ) των υπ' αρ./2016, .../2003/2016,/2004/2016, .../2005/2016 &/2006/2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 12-12-2016 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα.

5. Το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 30-12-2016 ΕΜΠ 2ο συμπληρωματικό υπόμνημα.

6. Τις υπ' αρ. .../2016,/2016,/2016, .../2016 & .../2016 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τις υπ' αρ./2016, .../2016 &/2016 &/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, τις υπ' αρ. .../2016,/2016, .../2016,/2016 &/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και τις υπ' αρ./2016, .../2003/2016,/2004/2016, .../2005/2016 &/2006/2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001, 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

- Με την με αριθμό/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.075,92€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001- 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11,14 , & 18§9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των ακόλουθων τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.689,80€ πλέον Φ.Π.Α. 484,22€.

<u>A/A</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	14	24-07-2001	423.700	76.266	499.966
2	119	16-10-2001	57.000	10.280	67.260
3	151	07-11-2001	254.250	45.765	300.015
4	198	07-12-2001	181.600	32.688	214.288
		ΣΥΝΟΛΑ ΔΡΧ	916.550	164.999	1.081.549
		ΣΕ ΕΥΡΩ	2.689,80	484,22	3.174,02

- Με την με αριθμό/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **5.408,48€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002- 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11,14 , & 18§9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των ακόλουθων είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 13.521,21€ πλέον Φ.Π.Α. 2.433,84€.

<u>A/A</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	249	24-01-2002	337,50	60,75	398,25
2	259	01-02-2002	1.411,59	254,09	1.665,68
3	313	06-03-2002	270,72	48,73	319,45
4	348	01-04-2002	564,93	101,69	666,62
5	387	22-04-2002	349,22	62,86	412,08
6	442	21-05-2002	355,00	63,90	418,90
7	491	11-06-2002	803,56	144,64	948,20
8	535	02-07-2002	885,55	159,40	1.044,95
9	536	02-07-2002	520,91	93,76	614,67
10	538	03-07-2002	173,15	31,17	204,32
11	592	02-08-2002	244,31	43,98	288,29
12	650	12-09-2002	531,15	95,61	626,76
13	655	13-09-2002	583,77	105,08	688,85
14	659	17-09-2002	531,20	95,62	626,82

15	705	10-10-2002	1.212,00	218,16	1.430,16
16	710	14-10-2002	419,08	75,43	494,51
17	750	05-11-2002	1.508,44	271,52	1.779,96
18	778	13-11-2002	937,64	168,78	1.106,42
19	782	15-11-2002	836,74	150,61	987,35
20	815	29-11-2002	1.044,75	188,06	1.232,81
		ΣΥΝΟΛΑ	13.521,21	2.433,84	15.955,05

- Με την με αριθμό/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **5.342,40€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003- 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11,14 , & 18§9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των ακόλουθων δεκαεννέα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 13.356,01€ πλέον Φ.Π.Α. 2.404,08€.

<u>Α/Α</u>	<u>Νο</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	950	04-03-2003	1.021,15	183,81	1.204,96
2	994	03-04-2003	422,61	76,07	498,68
3	1048	13-05-2003	1.378,72	248,17	1.626,89
4	1103	09-06-2003	1.285,39	231,37	1.516,76
5	1115	18-06-2003	850,62	153,11	1.003,73
6	1128	24-06-2003	299,34	53,88	353,22
7	1142	07-07-2003	499,00	89,82	588,82
8	1155	16-07-2003	518,86	93,39	612,25
9	1172	30-07-2003	102,71	18,49	121,20
10	13	04-09-2003	1.255,72	226,03	1.481,75
11	30	11-09-2003	551,73	99,31	651,04
12	45	24-09-2003	160,00	28,80	188,80
13	59	01-10-2003	538,52	96,93	635,45
14	89	14-10-2003	296,40	53,35	349,75
15	93	16-10-2003	1.567,14	282,09	1.649,23
16	134	05-11-2003	466,91	84,04	550,95
17	180	26-11-2003	308,14	55,47	363,61
18	226	15-12-2003	756,00	136,08	892,08
19	252	24-12-2003	1.077,05	193,87	1.270,92
		ΣΥΝΟΛΑ	13.356,01	2.404,08	15.560,09

- Με την με αριθμό/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.606,48€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου

3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11,14 , & 18§9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των ακόλουθων δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.016,20€ πλέον Φ.Π.Α. 1.622,91€.

<u>A/A</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	276	16-01-2004	535,00	96,30	631,30
2	277	20-01-2004	1.640,80	295,34	1.936,14
3	290	28-01-2004	592,72	106,69	699,41
4	327	19-02-2004	363,90	65,50	429,40
5	334	20-02-2004	1.580,34	284,46	1.864,80
6	378	10-03-2004	396,20	71,32	467,52
7	406	23-03-2004	1.311,80	236,12	1.547,92
8	418	31-03-2004	112,40	20,23	132,63
9	592	14-06-2004	313,44	56,42	369,86
10	612	22-06-2004	334,60	60,23	394,83
11	627	29-06-2004	1.409,00	253,62	1.662,62
12	735	04-08-2004	426,00	76,68	502,68
		ΣΥΝΟΛΑ	9.016,20	1.622,91	10.639,11

- Με την με αριθμό/30-06-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.446,84€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005- 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11,14 , & 18§9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των ακόλουθων έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 8.617,10€ πλέον Φ.Π.Α. 1.624,56€.

<u>A/A</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	1027	24-01-2005	887,00	159,66	1.046,66
2	1074	16-02-2005	382,00	68,76	450,76
3	1158	04-04-2005	185,00	35,15	220,15
4	1202	15-04-2005	539,00	102,41	641,41
5	1218	20-04-2005	943,90	179,34	1.123,24
6	1243	06-05-2005	479,20	91,05	570,25
7	1371	30-06-2005	634,00	120,46	754,46
8	1462	31-08-2005	1.682,00	319,58	2.001,58
9	1507	22-09-2005	412,00	78,28	490,28
10	1568	04-11-2005	1.252,00	237,88	1.489,88
11	1580	09-11-2005	1.221,00	231,99	1.452,99
		ΣΥΝΟΛΑ	8.617,10	1.624,56	10.241,66

- Με την με αριθμό/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 658.523 δρχ (1.932,57€) πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 790.227 δρχ. (2.319,08€), ήτοι συνολικό ποσό **1.448.750 δρχ (4.251,65€)**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 (οικονομικό έτος 2002), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- Με την με αριθμό/2003/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.298,08€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.757,69€, ήτοι συνολικό ποσό **5.055,77€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- Με την με αριθμό .../2004/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.499,16€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.199,00€, ήτοι συνολικό ποσό **7.698,16€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- Με την με αριθμό/2005/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 846,07€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.015,28€, ήτοι συνολικό ποσό **1.861,35€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- Με την με αριθμό/2006/2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε το φορολογητέο ατομικό εισόδημα του προσφεύγοντος από 3.315,85€ σε 5.720,78€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997, χωρίς ωστόσο να προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, καθώς αυτό υπολείπεται έναντι του αφορολογήτου

Τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης για τις χρήσεις 2001 – 2005 (οικονομικά έτη 2002-2006), προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο **εξωλονιστικά**, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για τις περιόδους αυτές τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την υπ' αρ. **.../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 278.790 δρχ. (818,16€), πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 334.548 δρχ. (981,80)€, ήτοι συνολικό ποσό **613.338 δρχ. (1.799,96€)**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).
- Με την υπ' αρ. **..../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.806,13€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.367,35€, ήτοι συνολικό ποσό **6.173,48€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).
- Με την υπ' αρ. **../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.807,33€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.368,79€, ήτοι συνολικό ποσό **6.176,12€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).
- Με την υπ' αρ. **..../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.980,58€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.376,69€, ήτοι συνολικό ποσό **4.357,27€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).
- Με την υπ' αρ. **...../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.624,56€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.949,47€,

ήτοι συνολικό ποσό **3.574,03€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προστιθέμενης αξίας στις χρήσεις 2001-2005 προήλθε, κατόπιν επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με την αξία των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων, βάσει ελέγχου στην φορολογία του εισοδήματος και του φόρου αυτών, καθώς και της αξίας των φορολογητέων εισροών, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση «» με ΑΦΜ

- Με την υπ' αρ./2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **1.452,67€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 – 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 916.550 δρχ. (2.689,80€) πλέον Φ.Π.Α. 164.999 δρχ. (484,22€), τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών του.
- Με την υπ' αρ./2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **7.301,52€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 13.521,21€ πλέον Φ.Π.Α. 2.433,84€, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών του.
- Με την υπ' αρ./2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **7.212,24€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 13.356,01€ πλέον Φ.Π.Α. 2.404,08€, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών του.
- Με την υπ' αρ./2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **4.868,73€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α.

των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 9.016,20€ πλέον Φ.Π.Α. 1.622,91€, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών του.

- Με την υπ' αρ./2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **4.873,68€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, ποσό ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε ο προσφεύγων συνολικής καθαρής αξίας 8.617,10€ πλέον Φ.Π.Α. 1.624,56€, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών του.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με τα υπ' αρ. πρωτοκόλλου/17-06-2011 Δελτίο Πληροφοριών του Θεσσαλονίκης, εξέδωσε την υπ' αρ./.....**2013 εντολή**, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω δελτίο πληροφοριών και τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σε βάρος της εταιρίας «» - ΑΦΜ , προέκυπτε ότι **ο προσφεύγων ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων** εκδόσεως της ανωτέρω επιχείρησης.

Από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «» προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της (29/6/2001 - 31/8/2006) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «» έλαβε από 05/07/2001 ως 31/12/2005, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου χρυσού και αργυρού. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω 9 επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα Κυπριακής υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των,

επιχειρούσαν είτε την διακίνηση λαθραίου χρυσού, αργυρού κλπ., είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίησή, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου χρυσού και αργυρού, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργυρού που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και το πόρισμα του ελέγχου του Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα, Α.Φ.Μ. (λήπτη της επιχείρησης στις χρήσεις 2001 έως και 2005 αντίστοιχα). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Νομική πλημμέλεια των επίδικων πράξεων, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003 υπέκυψε σε παραγραφή, χωρίς να καταλαμβάνεται από τις διαδοχικές νομοθετικές παρατάσεις. Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του δεύτερου άρθρου του Ν.4098/2012, του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014, και του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 προκύπτει ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2012, 31.12.2013 και 31.12.2014 και 31.12.2015 αντίστοιχα και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες, μετά από ήδη προηγηθείσα παράταση.

2. Νομική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. για τις επίδικες χρήσεις

Όπως προκύπτει ευθέως από το γράμμα της διατάξεως του άρθρου Δεύτερου του Ν. 2098/2012, η παράταση της παραγραφής αφορά μόνο την κοινοποίηση «φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών», και όχι προστίμων. Για τον λόγο αυτό, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για την χρήση 2001 παραγράφηκε την 31.12.2012.

3. Νομική πλημμέλεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών μου κατά την χρήση 2001 (οικ. έτος 2002), καθόσον πλημμελώς προσαυξήθηκε ο Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 100% λόγω ανακρίβειας.

Για παραβάσεις λήψης εικονικών τιμολογίων που διαπράχθηκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.2992/2002, δηλαδή πριν από την 20.3.2002, η λήψη εικονικών τιμολογίων δεν συνιστά λόγο εφαρμογής του προσαυξημένου κατά 100% Μ.Σ.Κ.Κ. (πρβλ. Δ. Σταματόπουλου – Α. Καραβοκύρη, Φορολογία Εισοδήματος: Ανάλυση Ερμηνεία, Έκτη Έκδοση, Τόμος Β', σελ. 1585-86). Αυτό εξάλλου έχει γίνει δεκτό και από την Διοίκηση με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1269/6.12.2002. Κατά συνέπεια, για παραβάσεις λήψεως εικονικών τιμολογίων που διαπράχθηκαν κατά την χρήση 2001, δεν εφαρμόζεται ο προσαυξημένος κατά 100% Μ.Σ.Κ.Κ..

4. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων είναι εσφαλμένος, καθόσον δεν χωρεί προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε κάθε περίπτωση για χρήσεις πριν την 14.12.2004.

Η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 είναι δυνατή μόνο στις περιοριστικά παρατιθέμενες στο εδάφιο γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος πλημμελώς προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα σε ποσοστό 4% κατά την διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού για όλες τις κρινόμενες χρήσεις (χρήσεις 2001 -2005) . Σε κάθε περίπτωση, η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας προβλέπεται για χρήσεις από 14.12.2004. Κατά συνέπεια, η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 4% λόγω ανακρίβειας για τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003 (οικ. έτη 2002, 2003 και 2004) είναι πλημμελής.

5. Δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς την συναλλαγή, καθόσον οι συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία» ήταν πραγματικές.

α) Για την διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με την εκδότρια εταιρεία, ο έλεγχος βασίστηκε σε διαπιστώσεις παλαιότερου ελέγχου του Θεσσαλονίκης (...../17.6.2011 Δελτίο Πληροφοριών του Θεσσαλονίκης), οι οποίες αφορούσαν την εκδότρια επιχείρηση και όχι τις συναλλαγές καθαυτές ή την πραγματική ή μη διακίνηση των εμπορευμάτων και στον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο, την 28.4.2016, δημοσιεύθηκε η υπ' αριθ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επί της

με ημερομηνία κατάθεσης 25.7.2011 προσφυγής της εταιρείας» κατά του Προϊσταμένου του Θεσσαλονίκης. Με την απόφαση αυτή έγινε δεκτή η προσφυγή της <<» και οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Θεσσαλονίκης ακυρώθηκαν.

β) Οι ποσότητες χρυσού και αργύρου οι οποίες αγοράστηκαν από την αναλώθηκαν για την κατασκευή κοσμημάτων από την προσφεύγουσα επιχείρηση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού αυτού ο προσφεύγων διατείνεται ότι κατά τα έτη στα οποία ο έλεγχος καταλογίζει τη λήψη των εικονικών τιμολογίων απασχολούσε στο εργαστήριο αργυροχρυσοχοΐας τέσσερα άτομα, τα οποία βοηθούσαν στην διαχείριση του χυτηρίου του εργαστηρίου του, στην κατασκευή και στον καθαρισμό των κοσμημάτων και εκτελούσαν βοηθητικές εργασίες, όπως φινιρίσματα και τοποθετήσεις πετρών. Προς τούτο προσκομίζει αντίγραφα βεβαίωσης αποδοχών, αναγγελίας πρόσληψης προσωπικού καθώς και καταγγελίες συμβάσεων εργασίας.

Επίσης, προσκομίσθηκαν αντίγραφα τιμολογίων πώλησης της προσφεύγουσας επιχείρησης ετών 2001-2005 καθώς και τρεις υπεύθυνες δηλώσεις πελατών της, οι οποίοι βεβαιώνουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

γ) Η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή επιχείρηση. Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίσθηκαν τα ακόλουθα έγγραφα:

- εκτύπωση του ΕΥΡΕΤΗΡΙΟΥ ΠΕΛΑΤΩΝ της κατά την ημερομηνία 31.12.2004 από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία είχε συνολικά 209 πελάτες εσωτερικού κατά το τέλος της χρήσης 2004,

- επιστολή διαμαρτυρίας – δήλωση 60 αργυροχρυσοχόων προς το Υπουργείο Οικονομικών (αρ. Πρωτ./02.08.2011), από την οποία προκύπτει ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η εκδότρια επιχείρηση προμήθευε με πολύτιμα μέταλλα πληθώρα επιχειρήσεων αργυροχρυσοχοΐας στην Θεσσαλονίκη

- Ένορκη Βεβαίωση με αριθμό και ημερομηνία 4.11.2011 της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης

- Αντίστοιχη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του σε βάρος της επιχείρησης (Εμπορος χρυσού στα , ο οποίος προμηθεύτηκε στις χρήσεις 1999-2002 από τις ίδιες (με την) ανύπαρκτες επιχειρήσεις εμπορεύματα. Οι εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο** όπως στην περίπτωση των

6. Σε κάθε περίπτωση αποδεικνύεται ότι τα τιμολόγια τα οποία έλαβε ο προσφεύγων από την εκδότρια εταιρεία « » ανταποκρίνονται τουλάχιστον εν μέρει σε πραγματικές συναλλαγές. Σε αρκετά από αυτά αναγράφονται σε γραμμάρια το βάρος των κοσμημάτων από καθαρό χρυσό, το οποίο βρίσκεται σε αντιστοιχία με τα τιμολόγια αγοράς από την « », στα οποία αναγράφεται το βάρος και η αξία του καθαρού χρυσού που αγοράστηκε.

7. Ακόμη και να κριθεί ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν θα πρέπει να καταλογισθούν τα βαρύτερα πρόστιμα Κ.Β.Σ. της περ. β' της

παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, αλλά αυτά της περίπτωσης δ', καθόσον οι συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία «» ήταν πραγματικές και η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

8. Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων, πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση ο ΦΠΑ εισροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστος λήπτης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο δεν θα πρέπει να επιβληθούν πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις κρινόμενες χρήσεις 2001 – 2005.

Ο προσφεύγων, ως λήπτης, δεν αμφέβαλε ουδέποτε για τη νομιμότητα και για την αξιοπιστία του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Αντιθέτως, ενεργώντας καλόπιστα, έλαβε και καταχώρισε τα τιμολόγια στα βιβλία της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, δικαιολογημένως, ως ενεργών καλή τη πίστει, αιτείται την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης των αναγραφόμενων επί αυτών παραγωγικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, και κατ' επέκταση, του αναλογούντος σε αυτές φόρου εισροών από το φόρο εκροών.

Προς τούτο ο προσφεύγων επικαλείται σχετική νομολογία δικαστηρίων καθώς και την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1097/2016, με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου.

Επιπρόσθετα εντός της προθεσμίας εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων κατέθεσε τα **με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 & ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 ΕΜΠ συμπληρωματικά υπομνήματα.**

A. Με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 συμπληρωματικό υπόμνημα ο προσφεύγων διορθώνει κάποια εκ παραδρομής λάθη διατύπωσης, παρέχει επιπλέον διευκρινήσεις σχετικά με τον ισχυρισμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τις χρήσεις 2001 & 2002 και προσκομίζει την με αρ./8-9-2016 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτό ότι για τις χρήσεις 2001 & 2002 οι συναλλαγές με προμηθευτή την ήταν πραγματικές.

B. Με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 2^ο συμπληρωματικό υπόμνημα ο προσφεύγων προσκομίζει τα πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την υπό κρίση περίοδο, προς ενίσχυση του ισχυρισμού περί υπαρκτών συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση και μεταπώλησης των προμηθευόμενων πρώτων υλών σε τρίτους-πελάτες κατόπιν μεταποίησης.

Περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλείται τον εσφαλμένο υπολογισμό του προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2005 με τον συντελεστή 40% της περ. β §3 του Ν. 4337/2015 αντί του 10% περ. ε' καθόσον η λήψη των εικονικών δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος.

Αναφορικά με τον 5°, 6° & 7° ισχυρισμό του προσφεύγοντος (πραγματικές οι συναλλαγές, εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

- **Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».
- **Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»
- **Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».
- **Επειδή**, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

- **Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).
- **Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς**

ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».
- **Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, 5339/1995). ότι η πράξη επιβολής προστίμου δύναται να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου, που έχει συντάξει διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος, άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτήν διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.
- **Επειδή**, στο **άρθρο 18§9 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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**, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»
- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ./2016 **τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία

τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου. **Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για τις κρινόμενες χρήσεις 2003-2004-2005.**

Ειδικότερα επειδή το ανωτέρω δικαστήριο εξέτασε και αποφάνθηκε ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων της ανωτέρω επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 5/7/2001-31/12/2002, παραπέμποντας την εξέταση των λοιπών υπό κρίση χρήσεων 2003-2006 σε άλλη δικάσιμο, λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων συνάφειας (ως προς τις προμηθεύτριες της «» εταιρίες. Αναφορικά με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις της κατά την περίοδο 5/7/2001-31/12/2002, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ήταν φορολογικά υπαρκτές.

Συγκεκριμένα η υπ' αρ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης στο σκεπτικό της αναφέρει: Οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις, και ήταν, κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο, φορολογικώς υπαρκτές επιχειρήσεις, αφού είχαν δηλώσει την έναρξη των εργασιών τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και είχαν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, ενώ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτές έφεραν νόμιμη θεώρηση και όλα γενικά τα απαιτούμενα για την εξωτερική εγκυρότητά τους στοιχεία, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την φορολογική αρχή. Επίσης, το γεγονός ότι δεν ανευρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους και δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις του ελέγχου, όπως και το ότι οι εκπρόσωποι-διαχειριστές τους προμηθεύονταν εμπορεύματα από επιχειρήσεις που εμπλέκονταν σε κύκλωμα εικονικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή συμμετείχαν σε τέτοιες επιχειρήσεις, δεν συνεπάγεται, καθ' αυτό, παντελή άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τον κρίσιμο χρόνο. Περαιτέρω, οι προμήθειες της σε πολύτιμα μέταλλα γίνονταν από περισσότερες επιχειρήσεις και όπως δεν αμφισβητείται από την φορολογική αρχή, η αξία των τιμολογίων εξοφλούνταν από αυτήν με διαφανείς τρόπους. Τα επίμαχα τιμολόγια – δελτία αποστολής αφορούσαν μικρές ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια όσον αφορά τον χρυσό, έως λίγα κιλά όσον αφορά τον άργυρο και μπορούσαν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά παρίσταται εύλογο να μεταφέρονταν τα εμπορεύματα σε μικροδέματα. Η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε, όπως όφειλε, εμπεριστατωμένο έλεγχο περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, βάσει πραγματικών περιστατικών, που σχετίζονται άμεσα όχι μόνο με τις εκδότριες επιχειρήσεις, αλλά και με τη λήπτρια (.) προκειμένου να διαπιστωθεί με συγκεκριμένα στοιχεία και ενδεδειγμένους διασταυρωτικούς ελέγχους, αν αυτή κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο (7/2001-12-2002) ήταν ή όχι συναλλακτικώς υπαρκτή και οργανωμένη επιχείρηση, έχουσα την κατάλληλη υποδομή και πελατεία, ώστε να δύναται να διενεργήσει τις παραπάνω συναλλαγές, με δεδομένο μάλιστα ότι η φορολογική αρχή χαρακτηρίζει το σύνολο σχεδόν της

συναλλακτικής της δράσης ως ανύπαρκτη και εικονική. Έτσι, η φορολογική αρχή χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία που να τεκμηριώνουν την κρίση της, απέδωσε στην επιχείρηση συμμετοχή στο κύκλωμα της οργανωμένης απάτης στο Φ.Π.Α. και πρόθεση συγκάλυψης των εμπλεκόμενων σε αυτό επιχειρήσεων με απώτερο σκοπό τη μείωση ή την αποφυγή της καταβολής του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο. Όμως αφενός μεν από κανένα στοιχείο προερχόμενο από αρμόδια δικαστική ή άλλη δημόσια αρχή δεν αποδεικνύεται η συμμετοχή της στο παραπάνω κύκλωμα, αφετέρου όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. η καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της όλες τις συναλλαγές της, ήτοι τις αγορές και πωλήσεις της, τις οποίες συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, καθώς και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατέβαλε τους αντίστοιχους φόρους, συνεπώς δεν διαφαίνεται γι' αυτήν κίνητρο αποφυγής των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Θεσσαλονίκης διενεργήθηκαν εντός της χώρας πωλήσεις πολύτιμων μετάλλων με λαθραία προέλευση, η οποία δεν προκύπτει ότι διαλευκάνθηκε από τις αρχές. Εξαιτίας της περιορισμένης έρευνας που έλαβε χώρα ως προς το θέμα αυτό και παρότι κατονομάζονται από τους διενεργηθέντες ελέγχους συγκεκριμένες προμηθεύτριες επιχειρήσεις, ως συμμετέχουσες στο ως άνω κύκλωμα, της λαθραίας διακίνησης πολύτιμων μετάλλων, μεταξύ των οποίων και οι προμηθεύτριες της, εξήχθησαν αντιφατικά συμπεράσματα από τις φορολογικές αρχές σχετικά με το είδος της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για τις πωλήσεις σε μεσολαβούντες με τους αργυροχρυσοχόους εμπόρους. Έτσι, η φορολογική αρχή χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η από εμπλεκόμενους στο ως άνω κύκλωμα προμηθευτές ως εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή που δέχθηκε για τους ίδιους προμηθευτές εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η κρίση όμως της φορολογικής αρχής περί ανυπαρξίας των συναλλαγών της και της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι συμπερασματική διότι δε στηρίζεται σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η είχε ουσιαστική ή κατά φαινόμενο μόνο εμπορική δραστηριότητα. Επίσης, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι καταβολές όλων των χρηματικών ποσών που διενεργήθηκαν τόσο εκ μέρους τη προς τους προμηθευτές της, όσο και εκ μέρους των πελατών της προς αυτήν ήταν εικονικές. Κατόπιν όλων αυτών το δικαστήριο έκρινε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταξύ της και των τριών προαναφερόμενων προμηθευτών της, όσο και μεταξύ αυτής και των πελατών της, όπως αυτές περιγράφονται στα τιμολόγια και συνεπώς δε στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες σε βάρος της παραβάσεις της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή,** την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων αποτελούν οι συνταχθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το Θεσσαλονίκης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. για την

επιχείρηση «». Η στοιχειοθέτηση, ωστόσο, της εικονικότητας των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την προμηθεύτρια του προσφεύγοντος « » στην ανωτέρω σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του καταρρίπτεται από την/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (για τις χρήσεις 2001 και 2002) και συγχρόνως καταρρίπτεται και η αιτιολογική βάση της από 03/6/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες υπ' αρ. ...& /30-6-2016 πράξεις (για τις χρήσεις 2001 & 2002). Αντιθέτως, για τις χρήσεις 2003-2004 & 2005 η έκθεση ελέγχου του Θεσσαλονίκης παραμένει σε ισχύ και συνεχίζει να παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της, αποτελώντας αιτιολογική θεμελίωση των έτερων προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου (χρήσεις 2003, 2004, 2005) σε βάρος του προσφεύγοντος.

- **Επειδή**, ωστόσο από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης προκύπτει ότι η εταιρία» ήταν ο **βασικός προμηθευτής της** στις χρήσεις 2003-2004-2005. Συγκεκριμένα, στην χρήση 2003 οι αγορές α' υλών ανέρχονταν στο ποσό των 17.780,50€, εκ των οποίων ποσό 13.356,01€ (ποσοστό 70%) αφορά αγορές από την επιχείρηση Στην χρήση 2004 οι αγορές α' υλών ανέρχονταν στο ποσό των 11.125,12€, εκ των οποίων ποσό 9.016,20€ (ποσοστό 81%) αφορά αγορές από την επιχείρηση Τέλος, στην χρήση 2005 οι αγορές α' υλών ανέρχονταν στο ποσό των 13.723,44€, εκ των οποίων ποσό 8.617,10€ (ποσοστό 62,8%) αφορά αγορές από την επιχείρηση Αντίστοιχα οι πωλήσεις ανήλθαν στην χρήση 2003 σε 60.438,65€, στη χρήση 2004 σε 53.026,58€ και στην χρήση 2005 σε 24.322,86€.
- **Επειδή**, από την φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, ουδέποτε αμφισβητήθηκαν οι πωλήσεις της προς τρίτες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2003 έως και 2005. Περαιτέρω, από τον έλεγχο, στα πλαίσια της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, των προσκομισθέντων πρωτοτύπων τιμολογίων πώλησης προέκυψε ότι αυτά αφορούσαν συναλλαγές με πλήθος επιχειρήσεων σε διάφορα μέρη της Ελλάδας, οι οποίες καταχωρήθηκαν νομίμως στα βιβλία της επιχείρησης.
- **Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) β) γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε)στ)ζ)».

Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ./2015 απόφαση του τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, αλλά και τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2003 έως 2005, *οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί υπαρκτών συναλλαγών γίνονται εν μέρει αποδεκτοί*. Συγκεκριμένα, οι προσβαλλόμενες πράξεις (ΚΒΣ, ΦΠΑ. Εισοδήματος) που αφορούν τις χρήσεις 2001 & 2002 **ακυρώνονται**, καθώς η αιτιολογική τους βάση στηρίζεται αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου των Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση, η οποία για τις χρήσεις αυτές δεν έχει ισχύ, μετά την ακύρωση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Περαιτέρω, για τις χρήσεις 2003, 2004 & 2005, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. **τροποποιούνται** και οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής μετατρέπονται σε παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, βάσει του άρθρου 7§3δ του Ν. 4337/2015, δη:

<u>Χρήση</u>	<u>Υπολογισμός προστίμου</u>	<u>Ποσό προστίμου</u>
2003	13.356,01*20%	2.671,20€
2004	9.016,20 *20%	1.803,24€
2005	8.617,10*20%	1.723,42€

Αναφορικά με τον 8^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (καλοπιστία του λήπτη).

- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, στο άρθρο 31 ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μίας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της §20 του άρθρου 31 Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).
- **Επειδή**, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), σύμφωνα με την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 4023/2005, ΣτΕ 3988/1998, ΣτΕ 124/1998, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 105/1996, ΣτΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013,

ΣτΕ 2649/2012, ΣτΕ 2012/2011, ΣτΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (20%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 7 παρ.3 περ. δ' του ν.4337/2015).

Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣτΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

- **Επειδή,** στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί,** εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:...β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση για τις χρήσεις 2003 έως και 2005, η επίκληση της καλοπιστίας του λήπτη δίχως την προσκόμιση συγκεκριμένων στοιχείων που να την αποδεικνύουν δεν επαρκεί ώστε να απαλλάξει τον προσφεύγοντα από τις προβλεπόμενες κυρώσεις και τους πρόσθετους φόρους. Από την μία η μεγάλη συχνότητα των συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση και από την άλλη η μη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω του τραπεζικού συστήματος, αποτελούν στοιχεία που συνηγορούν αρνητικά ως προς την απόδειξη της καλοπιστίας του λήπτη. Δεδομένου ότι η εταιρία φέρεται να ήταν ο βασικός προμηθευτής της επιχείρησης για την υπό κρίση περίοδο, ο προσφεύγων όφειλε να διασταυρώσει όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που σχετίζονται με τις υπό κρίση συναλλαγές αλλά και να διασφαλίσει τη νομιμότητα αυτών με την εξόφληση μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον 1^ο & 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου).

- **Επειδή,** ήδη με την εν μέρει αποδοχή των ισχυρισμών του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών για τις χρήσεις 2001 & 2002, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τα έτη αυτά ακυρώνονται, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων θα εξετασθούν αποκλειστικά για τις χρήσεις 2003 έως και 2005.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

- **Επειδή,** στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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,** με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 87 του ν.4316/2014 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους (2003-2005). Ο έλεγχος στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (υπ' αρ./17-6-2011 Δελτίο Πληροφοριών του Θεσσαλονίκης) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι στις **31/12/2014** εκκρεμούσε σε βάρος του προσφεύγοντος η υπ' αρ./19-12-2013 εντολή ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2003 και 2004, που το πρώτον έληγε στις 31/12/2014 & 31/12/2015 αντίστοιχα, παρατάθηκε έως τις 31/12/2016.

Αναφορικά με τον 3^ο & 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος (ακυρότητα εξωλογιστικού προσδιορισμού).

- **Επειδή**, ήδη με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2001 & 2002 και την τροποποίηση των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., που αφορούν τις χρήσεις 2003-2005 (τροποποίηση των παραβάσεων από λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή σε λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη), οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί της νομιμότητας του εξωλογιστικού προσδιορισμού θα εξετασθούν αποκλειστικά για τις χρήσεις 2003-2005, λαμβάνοντας υπόψη την τροποποίηση των παραβάσεων.
- **Επειδή**, στο άρθρο 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) ε) Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.
Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την

προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη».

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... α)** Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ...Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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.....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού

κέρδους». Επιπλέον, με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζονται τα ακόλουθα: «....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».

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (22,09% στην χρήση 2003, 17% στην χρήση 2004, 35,43% στην χρήση 2005), καθιστώντας έτσι ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό.
- **Επειδή**, δεδομένης της μεταρρύθμισης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2003-2005 (τροποποίηση των παραβάσεων από λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή σε λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη), η κρίση των βιβλίων για τις χρήσεις αυτές τροποποιείται επίσης **από ανακρίβεια σε ανεπάρκεια**, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§3 του Π.Δ. 186/92 και συνεπώς η αντίκρουση των εν λόγω ισχυρισμών δεν κρίνεται αναγκαία.

Ως εκ τούτου, τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις χρήσεις 2003-2004 & 2005 προσδιορίζονται εξωλογιστικά ως ακολούθως:

1. **Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2003-31-12-2003 (Οικονομικό έτος 2004)**

A. Ακαθάριστα έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα - Περαιώση ν.3296/2004	60.438,65€
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	60.438,65€
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	60.438,65€

B. Αποτελέσματα

Επειδή με την παρούσα απόφαση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 τα βιβλία κρίνονται **ανεπαρκή**, τα αποτελέσματα προσδιορίζονται **λογιστικά και εξωλογιστικά**, ως ακολούθως:

B1. Λογιστικός προσδιορισμός

Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	60.438,65€
Καθαρά Κέρδη Περαιώσης Ν. 3296/2004	12.087,73€
πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	13.356,01€
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού	25.443,74€

* Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό = Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα + αποκρυβέντα έσοδα) X 100 = (25.443,74/60.438,65) X 100 = 42,10%.

B2 . Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Εν συνεχεία, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται **εξωλογιστικά** εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ή τον πιο πάνω λογιστικό συντελεστή, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το ΜΣΚΚ, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα:

- Ο ΜΣΚΚ είναι : 20%
- Ο Λογιστικός συντελεστής είναι 42,10%, μεγαλύτερος από τον ΜΣΚΚ (20 %), και μεγαλύτερος από τον διπλάσιό αυτού (40%).

Ακαθάριστα έσοδα 60.438,65 X 40% = Καθαρά κέρδη	24,175,46€
Σύνολο	24,175,46€
Πλέον	0
Τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1)	
Αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1β)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από αποσβεμένες επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από φόρους τέλη και εισφορές εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεώστητα (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά αποζημιώσεων ή αμοιβών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ 9 του άρθρου 31 ν.2238/94 (αρθ.32 παρ 6 ν.2238/94)	
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού	24,175,46€

Γ. ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2003 έως 31/12/2003

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ν.2238/94, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι **25.443,74€** έστω και αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή μεγαλύτερο του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

2. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2004-31-12-2004 (Οικονομικό έτος 2005)

Α. Ακαθάριστα έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα - Περαιώση ν.3296/2004	53.026,58€
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	53.026,58€
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	53.026,58€

Β. Αποτελέσματα

Επειδή με την παρούσα απόφαση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 τα βιβλία κρίνονται **ανεπαρκή**, τα αποτελέσματα προσδιορίζονται **λογιστικά και εξωλογιστικά**, ως ακολούθως:

Β1. Λογιστικός προσδιορισμός

Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	53.026,58€
Καθαρά Κέρδη Περαιώσης Ν. 3296/2004	10.605,32€
πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	9.016,20€
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού	19.621,52€

* Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό = Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα + αποκρυβέντα έσοδα) X 100 = (19.621,52/53.026,58) X 100 = 37%.

Β2 . Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Εν συνεχεία, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται **εξωλογιστικά** εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ή τον πίο πάνω λογιστικό συντελεστή, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το ΜΣΚΚ, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα:

- Ο ΜΣΚΚ είναι : 20%
- Ο Λογιστικός συντελεστής είναι 37%, μεγαλύτερος από τον ΜΣΚΚ (20 %), και μικρότερος από τον διπλάσιό αυτού (40%).

Ακαθάριστα έσοδα 53.026,58€ X 37% = Καθαρά κέρδη	19.619,83€
Σύνολο	19.619,83€
Πλέον	0
Τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1)	
Αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1β)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από αποσβεμένες επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από φόρους τέλη και εισφορές εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεώστητα (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά αποζημιώσεων ή αμοιβών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ 9 του άρθρου 31 ν.2238/94 (αρθ.32 παρ 6 ν.2238/94)	
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού	19.619,83€

Γ. ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2004 έως 31/12/2004

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ν.2238/94, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι **19.621,52€**.

3. Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2005-31-12-2005 (Οικονομικό έτος 2006)

A. Ακαθάριστα έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα - Περαιώση ν.3296/2004	31.924,12€
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	31.924,12€
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (βάσει της παρούσας απόφασης)	31.924,12€

B. Αποτελέσματα

Επειδή με την παρούσα απόφαση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 τα βιβλία κρίνονται **ανεπαρκή**, τα αποτελέσματα προσδιορίζονται **λογιστικά και εξωλογιστικά**, ως ακολούθως:

B1. Λογιστικός προσδιορισμός

Από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η ελεγχόμενη επιχείρηση για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Ακαθάριστα Έσοδα	31.924,12€
Καθαρά Κέρδη Περαιώσης Ν. 3296/2004	5.644,18€
πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου (αξία εικονικών στοιχείων)	8.617,10€
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού	14.261,28€

* Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό = Λογιστικά καθαρά κέρδη / (ακαθάριστα έσοδα + αποκρυβέντα έσοδα) X 100 = (14.261,28/31.924,12) X 100 = 44,67%.

B2 . Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Εν συνεχεία, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται **εξωλογιστικά** εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ή τον πτιό πάνω λογιστικό συντελεστή, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το ΜΣΚΚ, ο οποίος όμως δεν μπορεί να είναι διπλάσιος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα:

- Ο ΜΣΚΚ είναι : 17,68%
- Ο Λογιστικός συντελεστής είναι 44,67%, μεγαλύτερος από τον ΜΣΚΚ (17,68 %), και μεγαλύτερος από τον διπλάσιό αυτού (35,36%).

Ακαθάριστα έσοδα 31.924,12 X 35,36% = Καθαρά κέρδη	11.288,37€
Σύνολο	11.288,37€
Πλέον	0
Τόκοι από συναλλακτικές πράξεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1)	
Αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1β)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από αποσβεμένες επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά που έχουν επιστραφεί από φόρους τέλη και εισφορές εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεώστητα (ν.2238/94 αρθ.32 παρ 1γ)	
Ποσά αποζημιώσεων ή αμοιβών που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ 9 του άρθρου 31 ν.2238/94 (αρθ.32 παρ 6 ν.2238/94)	
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ εξωλογιστικού προσδιορισμού	11.288,37€

Γ. ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2005 έως 31/12/2005

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 ν.2238/94, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι **14.261,28€** έστω και αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή μεγαλύτερο του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

A. Την ακύρωση

1. των υπ' αρ./2016 &/2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001 -31/12/2001 & 01//01/2002 – 31/12/2002 αντίστοιχα.
2. των υπ' αρ./2016 & 7/2003/2016 Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001 -31/12/2001 & 01//01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικών ετών 2002, 2003) αντίστοιχα.
3. των υπ' αρ. .../2016 &/28-6-2016 Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001 -31/12/2001 & 01//01/2002 – 31/12/2002 αντίστοιχα.
4. των υπ' αρ. .../2016 &/2016 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001 -31/12/2001 & 01/01/2002 – 31/12/2002 αντίστοιχα.

B. Την επικύρωση

1. των υπ' αρ. .../2016, .../2016 &/2016 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 -31/12/2003, 01/01/2004 -31/12/2004 & 01/01/2005 – 31/12/2005 αντίστοιχα.
2. της υπ' αρ./2016 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005.

Γ. Την τροποποίηση

1. των υπ' αρ. .../2016,/2016 & ../2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 -31/12/2003, 01/01/2004 -31/12/2004 & 01/01/2005 – 31/12/2005 αντίστοιχα.
2. των υπ' αρ. .../2004/2016,/2005/2016 &/2006/2016 Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 -31/12/2003, 01/01/2004 -31/12/2004 & 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικών ετών 2004, 2005, 2006) αντίστοιχα.
3. των υπ' αρ./2016 &/2016 Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 -31/12/2003, & 01/01/2004 -31/12/2004 αντίστοιχα.

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2001- 31/12/2001
(Οικονομικό έτος 2003)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α. ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002- 31/12/2002
(Οικονομικό έτος 2003)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003- 31/12/2003
(Οικονομικό έτος 2004)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	5.342,40€	2.671,20€	-2.671,20€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	7.212,24€	7.212,24€	0,00€

Φ.Π.Α.

	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	62.856,19€	60.438,65€	-2.417,54€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.791,37€	15.791,37€	0,00€
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	10.484,72€	10.081,47€	-403,25€

ΜΕΙΟΝ: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	7.677,39€	7.677,39€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	2.807,33€	2.404,08€	-403,25€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.368,79€	2.884,90€	-483,89€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	6.176,12€	5.288,98€	-887,14€

Φορολογητέο εισόδημα οικ. Έτους 2004

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	1.170,93		1.170,93		1.170,93		0,00€
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	12.087,73		25.142,48		25.443,74		301,26€
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	13.258,66		26.313,41		26.614,67		301,26€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	13.258,66		26.313,41		26.614,67		301,26€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Αθροισμα	13.258,66		26.313,41		26.614,67		301,26€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	2.749,61		2.749,61		2.749,61		
Φορολογητέο εισόδημα	10.509,05		23.563,80		23.865,06		301,26€

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ- ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.509,05	23.563,80	23.865,06	301,26€
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	334,85	3.834,01	3.954,51	120,50€
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τελη χαρτ. & εισφ. Ο.Γ.Α.		6,34	6,34	6,34	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			4.199,00	4.343,59€	144,59€

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	341,19	8.039,35	8.304,44	265,09€
	για επιστροφή				

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004- 31/12/2004
(Οικονομικό έτος 2005)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	3.606,48€	1.803,24€	-1.803,24€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	4.868,73€€	4.868,73€	0,00€

Φ.Π.Α.

	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	55.147,64€	53.026,58€	-2.121,06€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	11.986,27€	11.986,27€	0,00€
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	9.301,94€	8.944,17€	-357,77€
<u>ΜΕΙΟΝ:</u> ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	7.321,36€	7.321,36€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	1.980,58€	1.622,81€	-357,77€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.376,69€	1.947,37€	-429,32€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	4.357,27€	3.570,18€	-787,09€

Φορολογητέο εισόδημα οικ. Έτους 2005

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	1.358,03		1.358,03		1.358,03		0,00€
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	12.437,87		17.157,18		19.621,52		2.464,34€
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	140,00				140,00		0,00€
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	13.935,90		18.515,21		21.119,55		2.464,34€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	13.935,90		18.515,21		21.119,55		2.464,34€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	13.935,90		18.515,21		21.119,55		2.464,34€

Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	4.054,00		4.054,00		4.054,00	
Φορολογητέο εισόδημα	9.881,90		14.461,21		17.065,55	2.464,34€

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ- ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	9.881,90	14.461,21	17.065,55	2.464,34€
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	215,73	1.061,80	1.843,11	781,31€
Προκαταβολή φόρου		106,05	106,50	106,50	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλη χαρτ. & εισφ. Ο.Γ.Α.		13,43	13,43	13,43	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			1.015,28	1.952,85€	937,57€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	335,21	2.196,56	3.915,44€	1.718,88€
	για επιστροφή				

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005- 31/12/2005 (Οικονομικό έτος 2006)

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	3.446,84€	1.723,42€	-1.723,42€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	4.873,68€	4.873,68€	0,00€

Φ.Π.Α.

	<u>Βάσει ελέγχου</u>	<u>Βάσει απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	31.924,12€	31.924,12€	0,00€
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	23.681,68€	23.681,68€	0,00€
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	5.543,96€	5.543,96€	0,00€
ΜΕΙΟΝ: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.919,40€	3.919,40€	0,00€
Χρεωστικό Υπόλοιπο	1.624,56€	1.624,56€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.949,47€	1.949,47€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	3.574,03€	3.574,03€	0,00€

Φορολογητέο εισόδημα οικ. Έτους 2006

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	

A - Β. Από ακίνητα	1.003,67		1.003,67		1.003,67	0,00
Γ. Από κινητές αξίες						
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	5.644,18		8.049,11		14.261,28	6.212,17€
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες						
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα						
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	6.647,85		9.052,78		15.264,95	6.212,17€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	6.647,85		9.052,78		15.264,95	6.212,17€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Αθροισμα	6.647,85		9.052,78		15.264,95	6.212,17€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	3.332,00		3.332,00		3.332,00	
Φορολογητέο εισόδημα	3.315,85		5.720,78		11.932,95	6.212,17€

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ-ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	3.315,85	5.720,78	11.932,95	6.212,17
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό			364,94	364,94€
Προκαταβολή φόρου		106,05	106,05	106,05	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τελη χαρτ. & εισφ. εκπρόθεσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				437,93€	437,93€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Μείωση επιστροφής φόρου		1,59	1,59	1,59	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή			698,41	698,41€
	για επιστροφή	104,46	104,46	0,00€	-104,46€

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ του ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31-12-2001

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	0,00€
Σύνολο Φ.Π.Α.	0,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31-12-2002

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	0,00€
Σύνολο Φ.Π.Α.	0,00€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	0,00€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31-12-2003

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	2.671,20€
Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97	7.212,24€
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	7.963,25€
Σύνολο Φ.Π.Α.	5.288,98€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	23.135,67€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31-12-2004

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	1.803,24€
Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97	4.868,73€
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	3.580,23€
Σύνολο Φ.Π.Α.	3.570,18€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	13.822,38€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31-12-2005

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	1.723,42€
Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/97	4.873,68€
Σύνολο Φόρου Εισοδήματος	802,87€
Σύνολο Φ.Π.Α.	3.574,03€
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	10.974,00€

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός triάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).