



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1/10/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1666

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης **2008**, β) της με αριθ. ... - **29/3/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2008** και γ) της με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **3/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **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 τη με αριθμό ... - **29/3/2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **17.700,00€** για τη χρήση **2008**, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.250,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 8.407,50€ εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $44.250,00€ \times 40\% = 17.700,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό ... - **29/3/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2008** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 8.407,50€ και προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας αρθ. 58Α Ν.4174/2013 4.203,75€ και τόκοι αρθ. 53 Ν.4174/2013 3.130,11€, δη σύνολο φόρου **15.741,36€**, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) που αναλογεί στην αξία των ανωτέρω επτά ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό ... - **29/3/2018 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **4.203,75€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω επτά εικονικών φορολογικών παραστατικών για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.250,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 8.407,50€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $8.407,50€ \times 50\% = 4.203,75€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας βάσει των από **21/3/2018** εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... - **29/12/2015** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Ο εν λόγω έλεγχος προκλήθηκε κατόπιν της από

25/6/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της οικείας Δ.Ο.Υ. από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:** ... εξέδωσε στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** μεταξύ άλλων και προς τον προσφεύγοντα τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ	.../7-2-2008	5.000,00	950,00	5.950,00
2	ΤΠΥ	.../25-2-2008	5.000,00	950,00	5.950,00
3	ΤΠΥ	.../5-3-2008	4.500,00	855,00	5.355,00
4	ΤΠΥ	.../22-4-2008	4.150,00	788,50	4.938,50
5	ΤΠΥ	.../8-12-2008	10.600,00	2.014,00	12.614,00
6	ΤΠΥ	.../15-12-2008	9.000,00	1.710,00	10.710,00
7	ΤΠΥ	.../18-12-2008	6.000,00	1.140,00	7.140,00
ΣΥΝΟΛΟ			44.250,00	8.407,50	52.657,50

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των φόρου και προστίμων για τη χρήση 2008.
2. Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων – Πραγματικές συναλλαγές - Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας - Καλοπιστία του λήπτη.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που

αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ**, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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 τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. **265/2017** Γνωμοδότηση του **Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1052/2007** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **327/04** γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί ΦΠΑ, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β΄ του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι: «1. *Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...*2. *Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε*».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από

την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών (ΣτΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 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 κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278)** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

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

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

Επειδή, για το οικονομικό έτος **2009** - διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008**, έχει υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις **18/5/2009** και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις **9/2/2009**.

Επειδή, για τον διενεργηθέντα έλεγχο της χρήσης **2008** και τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου για όλες τις φορολογίες, η με ημερομηνία **25/6/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας Δ.Ο.Υ. όπου διαπιστώνεται ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...** τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 2008, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 καθώς περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** (οικ. έτος **2009**) καθίσταται δεκαετής (δη έως τις **31/12/2019**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης με αριθμό ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. στις **29/3/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** δεν είχε παραγραφεί.

Αναφορικά με το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. ή πρόστιμο Φ.Π.Α., δεδομένου ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί αρχικό έλεγχο (καθώς δεν επήλθε περαίωση ούτε διενεργήθηκε άλλος αρχικός έλεγχος), αυτό είναι πενταετές. Συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (με αριθ. ... - **29/3/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97) στις **29/3/2018** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008**, το δικαίωμα του δημοσίου είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α. της ΠΟΛ.1125/2004 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τη με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού ως προς αυτές, ενώ για την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992 της ως άνω διαχειριστικής περιόδου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πραγματικών συναλλαγών, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας και καλοπιστίας του λήπτη

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **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, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι

υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ Βέροιας εδράζεται στην από **25/6/2015** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας φορολογικής αρχής που αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντα, εκδότρια των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «...». Στις από **21/3/2018** εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για τον προσφεύγοντα αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διαπιστώθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**: ... προς τον προσφεύγοντα είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η φερόμενη εκδότρια των φορολογικών στοιχείων: **1)** δε διέθετε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, ή επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων. **2)** Δε δήλωσε την έγγαμη σχέση της, με αποτέλεσμα να μην

υποβάλλει κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τον σύζυγό της, ... – ΑΦΜ:..., ο οποίος είχε προβεί σε έναρξη επαγγέλματος στις 30/01/2006 με δραστηριότητα «άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και κατά συνέπεια είχε τη δυνατότητα να εκδίδει φορολογικά στοιχεία). **3)** Δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων ούτε και απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό. **4)** Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. **5)** Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν και δήλωσε απώλεια αυτών. **6)** Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. **7)** Δεν υπέβαλε ακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος από το 2007 έως το 2011 (οι δηλώσεις υποβλήθηκαν με αξίες πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων). **8)** Οι εμφανιζόμενες πληρωμές με μετρητά είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής και ενισχύει την κρίση περί εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών.

- ✓ Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη.
- ✓ Επιπλέον από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία του τα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «...» και τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που ο ίδιος υπέβαλε για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **3/5/2018** ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα:

- ✓ την **ακύρωση α)** της με αριθ. ... - **29/3/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και **β)** της με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας **λόγω παραγραφής**.
- ✓ την **επικύρωση** της με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ.

	Ποσό
Πρόστιμο	17.700,00€

- Η με αριθ. ... - **29/3/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	8.407,50€	0,00
Πρόσθετος φόρος	7.333,86€	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	15.741,36€	0,00

- Η με αριθ. ... - **29/3/2018** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	4.203,75€	0,00

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.