

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

TMHMA A1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 29.5.18

Αριθμός απόφασης: 2793

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,
.....,
& ενδικοφανείς προσφυγές του, ΑΦΜ,
κάτοικος, κατά

- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2007,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008,
- της με αριθμό/17 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ φορ. έτους 2017,
- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2006,

- της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2007,
 - της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008,
 - της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006,
 - της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2007,
 - της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008,
 - της με αριθμό/17 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 29.12.17 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ & Εισοδήματος.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,,
.....,,,,,,,,,
..... & ενδικοφανών προσφυγών του
οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των
υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών
προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.283.914,13 € (=2.944.498,41 € X 40% + 110.281,43 € X 40% + 310.010,97 € X 20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 407 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.944.498,41 €, πλέον ΦΠΑ, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), λόγω έκδοσης προς τον (ΑΦΜ)

ενός (1) εικονικού, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας ύψους 110.281,43 € πλέον ΦΠΑ, και ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, για καθαρό ποσό ύψους 310.010,97 €, πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.551.619,87 € (=3.879.049,68 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 152 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.879.049,68 €, πλέον ΦΠΑ, από την επιχείρηση '.....' (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ. 783/29.12.17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.409.807,92 € (= 3.300.000,00 € X 40% + 449.039,60 € X 20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 9 εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ύψους

3.300.000,00 €, πλέον ΦΠΑ, από την επιχείρηση, και λόγω έκδοσης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, για καθαρό ποσό ύψους 449.039,60 €, πλέον ΦΠΑ, προς τον (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 279.727,35 € (= 559.454,70 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 368.509,72 € (= 737.019,44 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 315.500,00 € (= 627.000,00 € X 50%), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στα αρ./17 &/17 αιτήματα/προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του ως άνω άρθρου.

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 29.12.17 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις οποίες, ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που προέκυψαν από την από 19.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση, από το αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1022547 ΕΞ 19.2.15 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου και την από 15.1.16 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας για τον προσφεύγοντα με τα οποία αποδείχθηκε η εικονικότητα των εκδοθέντων από την στοιχείων (σε συνδυασμό με τη με αρ./14 έγγραφη καταγγελία που περιήλθε στην εν λόγω υπηρεσία με αναφορά σε συναλλαγές του προσφεύγοντος με την επιχείρηση και), καθώς και από τη με αρ. εισερχομένου/9.5.14 Διαπιστωτική - Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και Τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ για τον η οποία διαβιβάστηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ. Σύμφωνα με την αρ. πρωτ./2014 έγγραφη καταγγελία κατατέθηκε που περιήλθε στην ανωτέρω Υπηρεσία «..... Στην εταιρία με Α.Φ.Μ. και στην εταιρία με Α.Φ.Μ. οι εισαγωγές που έχουν καταχωρηθεί στα Βιβλία τους από την εταιρία «.....» είναι εικονικές και ουδέποτε έχουν πραγματοποιηθεί. Ο άνωθεν ξένος οίκος τυγχάνει να είναι εταιρία γνωστού του κ. και προέβη κατόπιν συνεννοήσεως τους να εκδοθούν οι αποφαινόμενες εισαγωγές. Είναι ο μοναδικός οίκος του

εξωτερικού ο οποίος φαίνεται να έχει πληρωθεί με συναλλαγματικές ενώ όλοι οι άλλοι οίκοι έθεταν σαν όρο προκαταβολές με εμβάσματα και εξόφληση πάλι με εμβάσματα πριν την παραλαβή των μηχανημάτων. Φυσικά και οι συναλλαγματικές είναι εικονικές γιατί ήτανε λογιστικά ο μόνος τρόπος που μπορούσε να γίνει για την εικονική εξόφληση των τιμολογίων. Σκοπός του κ. ήτανε να μειώσει την φορολογία των εταιρειών όσο περισσότερο μπορούσε.Επίσης στις άνωθεν εταιρείες έχουν εκδοθεί τιμολόγια από την εταιρεία «.....» τα οποία είναι επίσης εικονικά. Όπως θα γνωρίζεται η εταιρεία αυτή ιδρύθηκε από τον κύριο και κατόπιν την πούλησε σε κάποιον Κύπριο που είναι η βιτρίνα του και σε άλλες Off-shore εταιρείες του κ. που διατηρεί στην Κύπρο. Ουσιαστικά την την χειριζότανε ο κύριος ο οποίος μέχρι και σήμερα έχει στην κατοχή του το μπλοκ τιμολογίων και εξέδιδε τιμολόγια για να μειώνει την φορολογία και το Φ.Π.Α. Μπορείτε να πάρετε όλα τα τιμολόγια που υποτίθεται ότι έχουν εκδοθεί από την και να διαπιστώσετε ότι ο γραφικός χαρακτήρας ταιριάζει με τον γραφικό χαρακτήρα που έχει αποτυπωθεί σε τιμολόγια πώλησης των εταιρειών του καθώς το άτομο το οποίο ζητάγε να κάνει την έκδοση εργαζόταν σε κάποια από την τεχνική του εταιρεία.....».

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου διαπιστώθηκε ότι τη χρήση 2006 εκδόθηκαν από τον εργολάβο τιμολόγια προς το, τα οποία - βάσει του πορίσματος της Διαπιστωτικής Έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Βόλου- δεν εξοφλήθηκαν εξ ολοκλήρου από τον λήπτη των τιμολογίων (Συνεταιρισμό) αλλά το μεγαλύτερο μέρος εξοφλήθηκε από καταθέσεις σε Τραπεζικό Ίδρυμα των Αθηνών από τον ίδιο τον εκδότη δηλαδή τον πλην του ποσού των 439.900,00 € τα οποία κατέβαλε ο με μετρητά. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι τη χρήση 2008 ο προσφεύγων εξέδωσε προς το δύο τιμολόγια αξίας 900.039,60 €, τα οποία -βάσει του ίδιου πορίσματος- δεν εξοφλήθηκαν εξ ολοκλήρου από τον λήπτη των τιμολογίων (Συνεταιρισμό) αλλά ένα μέρος εξοφλήθηκε από τον ίδιο το Συνεταιρισμό ήτοι ποσόν 451.000,00€ στη χρήση 2009 και το υπόλοιπο ήτοι ποσόν 449.039,60€ από καταθέσεις σε Τραπεζικό Ίδρυμα των Αθηνών από τον ίδιο τον εκδότη δηλαδή τον

Επί πλέον ο προσφεύγων τη χρήση 2006 και 2007 για την οποία διεξάγεται ο επανέλεγχος, σύμφωνα με τα καταγγελλόμενα, είχε συναλλαγές με την Επιχείρηση με ΑΦΜ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Α ΑΘΗΝΩΝ ήτοι: συμπεριέλαβε στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών ως Προμηθευτή της την Επιχείρηση <<.....>> στη χρήση 2006 με 407 τιμολόγια (τετρακόσια επτά) καθαρής αξίας 2.944.498,41€ πλέον Φ.Π.Α. και τη χρήση 2007 η ελεγχόμενη συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών ως προμηθευτή της την επιχείρηση με εκατόν πενήντα δύο (152) τιμολόγια καθαρής αξίας 3.879.049,68€ πλέον ΦΠΑ. Η εικονικότητα των ως άνω συναλλαγών επιβεβαιώνεται και από την έκθεση ελέγχου της εταιρίας από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προς α. την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, στη Χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 1.127.335,38€ πλέον Φ.Π.Α. & β. την επιχείρηση με ΑΦΜ:..... στη Χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας

2.944.498,41€ πλέον Φ.Π.Α. και τα οποία συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Συγκεντρωτικά οι λόγοι της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι:

- Η και οι λήπτριες των τιμολογίων επιχειρήσεις, είναι ιδίων συμφερόντων
- Όλες οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις έχουν συναφές αντικείμενο εργασιών
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, δεν επιβεβαιώνεται η εξόφληση του μεγαλύτερου μέρους της αξίας των τιμολογίων.
- Όλες οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις δεν ανταποκρίθηκαν στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των στοιχείων εκείνων, που θα αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών στη Χρήση 2006.
- Η εκδότρια επιχείρηση, κατά τις Χρήσεις 2005-2006-2007-2008, δηλώθηκε ως Προμηθευτής μόνον από τρεις επιχειρήσεις συμφερόντων σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών που υποβλήθηκαν από Τρίτους. Κατέθεσε, δε, συγκεντρωτική κατάσταση Πελατών Προμηθευτών μόνον για το έτος 2006. Συνεπώς φαίνεται ότι η εν λόγω επιχείρηση συστάθηκε από τους (πατέρας) και τους υιούς &, με σκοπό να εκδίδει τιμολόγια μόνο προς τρεις επιχειρήσεις επίσης συμφερόντων των ιδίων.
- Η εκδότρια επιχείρηση απέδωσε στο Δημόσιο ελάχιστους φόρους σε σχέση με τους τζίρους της, όπως προκύπτει από την εικόνα του συστήματος elenxis. Συγκεκριμένα στη Χρήση 2006 δεν απέδωσε Φ.Π.Α. και εμφάνισε Πιστωτικό Υπόλοιπο 6.338,00€, και με ακαθάριστα έσοδα 4.175.186,71€ δήλωσε φορολογητέα κέρδη ύψους 11.168,83€.
- Οι λήπτριες των τιμολογίων επιχειρήσεις, μείωσαν την φορολογητέα ύλη κατά το ποσό της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων.
- Επιπροσθέτως κατ' ακολουθία των ανωτέρω επιβεβαιώνεται το περιεχόμενο της καταγγελίας, βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος.

Από Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διενεργήθηκε αρχικά έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συμφερόντων επίσης του (διαχειριστή της εν λόγω εταιρείας), για την οποία επίσης γίνεται αναφορά στην προαναφερόμενη καταγγελία και με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από 15/01/2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία:

«... Στην ως άνω Έκθεση περιγράφεται αναλυτικά ο τρόπος που συναλλάχθηκε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. με την επιχείρηση και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπό κρίση συναλλαγές το έτος 2008 ύψους 6.276.300,00€ ήταν εικονικές και καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Στη συνέχεια η ελεγχόμενη κατέθεσε την αρ. πρωτ./2016 ενδικοφανή προσφυγή (ΣΥΝ. 11) στην Δ/νση επίλυσης διαφορών του Υπουργείου Οικονομικών. Η ως άνω Δ/νση με την αριθ./2016 Απόφαση (ΣΥΝ. 12) απέρριψε την προσφυγή της ελεγχόμενης και επικύρωσε την Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Το δε σκεπτικό της απόρριψης είναι ότι, από την ελεγκτική διαδικασία έγινε συνολική αξιολόγηση των στοιχείων με αποτέλεσμα να διαπιστωθεί η εικονικότητα των ένδικων τιμολογίων και οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου, συγκεντρωτικά οι λόγοι της εικονικότητας των τιμολογίων που έλαβε από την Βελγική επιχείρηση είναι οι εξής:

Στα υπό κρίση τιμολόγια η περιγραφή των μηχανημάτων είναι γενική και δεν αναγράφεται αναλυτικά η ποσότητα, το βάρος, ο αριθμός των τεμαχίων και η τιμή ανά μονάδα, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η επαλήθευση του ποσού του τιμολογίου, του είδους των εμπορευμάτων και η διασταύρωση με τα αντίστοιχα έγγραφα μεταφοράς.

Στην ίδια Έκθεση Ελέγχου περιγράφεται ο τρόπος εξόφλησης του Προμηθευτή , ως εξής:

Όπως προκύπτει από τις λογιστικές καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης, η προμηθεύτρια «.....» φέρεται να εξοφλήθηκε λογιστικά με «γραμμάτια πληρωτέα σε ευρώ» με χρέωση του λογαριασμού 50.01.013 (προμηθευτής) και πίστωση (μείωση) του λογαριασμού 38.00.000 «ταμείο» 38.00.000.

Δηλαδή η εξόφληση των συναλλαγματικών έγινε “ταμειακά” . Σχετικά με την επάρκεια του λογαριασμού 38.00.000 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο Ταμείο δεν υπάρχει επαρκές υπόλοιπο για να εξοφληθεί το ποσό των συναλλαγματικών που απαιτείται και για να καλυφθεί φέρεται να κατατέθηκε στο Ταμείο ισόποσο με το αναγραφόμενο στις συναλλαγματικές «.....». Δηλαδή δημιουργείται λογιστικά εικόνα ύπαρξης επαρκούς ταμείου (μετρητών) η οποία δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα – Μεθόδευση Ταμείου-.

Στο Κεφάλαιο ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ της από 15/01/2016 συνταχθείσας Έκθεσης για την με Α.Φ.Μ. , αναφέρονται συγκεντρωτικά οι λόγοι της εικονικότητας:

«Από τη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των προαναφερθέντων στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της υπηρεσίας μας και των ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την «.....» με αριθμό μητρώου Φ.Π.Α. , είναι ανύπαρκτες στο σύνολο τους και επομένως) φορολογικά στοιχεία (invoices) που εκδόθηκαν για αυτές είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Συνοπτικά παραθέτουμε τους αληθείς και βάσιμους λόγους για τους οποίους οι συναλλαγές κρίνονται ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία εικονικά:

- Η φερόμενη ως εκδότρια των invoices, Βελγική εταιρεία (Α.Φ.Μ.) ενεργοποιήθηκε με έδρα στις Βρυξέλλες και αντικείμενο εργασιών “συμβουλές για χαρτοφυλάκιο και άλλες συμβουλές διαχείρισης και μάνατζμεντ”. Ουδέποτε άσκησε αντικείμενο που σχετίζεται με την “πώληση εξειδικευμένων μηχανημάτων” τα οποία η ελληνική εταιρεία φέρεται να έλαβε.
- Από τα στοιχεία που περιήλθαν στην Υπηρεσία μας κατόπιν αιτήματος Διοικητικής συνδρομής μέσω VIES, προκύπτει ότι, την 1-1-2007 η επιχείρηση υπάχθηκε στο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων διότι ο τζίρος της είναι μικρότερος από 5.580 € σύμφωνα με τις διατάξεις του βελγικού νόμου για Φ.Π.Α. (κατ’ επιταγή της οδηγίας Φ.Π.Α. 2006/112) ενώ η ελληνική ελεγχόμενη προσκόμισε invoices έκδοσης της Βελγικής επιχείρησης, συνολικής αξίας 6.270.300,00 €.

- Τα έγγραφα μεταφοράς C.M.R.ς (Ευρωπαϊκή Συνθήκη για τις Χερσαίες Μεταφορές – CMR -, η οποία ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τις πιθανές ευθύνες του μεταφορέα) κρίνονται από τον έλεγχο ελλιπή ή ανύπαρκτα με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από το άλλο κράτος μέλος στην Ελλάδα.
- Η μεταφορική εταιρεία “..... με την οποία μεταφέρθηκαν εμπορεύματα συνολικής αξίας 470.000,00 €, την 18-8-2008, δεν είναι σε κανονική λειτουργία λόγω πτώχευσης.
- Ενισχυτικό των ισχυρισμών του ελέγχου περί αδυναμίας της ελεγχόμενης να αποδείξει την μεταφορά αποτελεί το γεγονός ότι αν και ζητήθηκαν, δεν προσκομίστηκαν άλλα δικαιολογητικά – αποδεικτικά επίσημα έγγραφα - πιστοποιητικά (ασφαλιστήρια συμβόλαια, εγγυήσεις, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά), από τα οποία να αποδεικνύεται η νομιμότητα των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ώστε να είναι σε θέση η ελεγχόμενη να υποστηρίξει την πραγματοποίηση αυτών και να ενισχύεται η ένδειξη ή απόδειξη της μεταφοράς των αγαθών και παράδοσή τους στην Ελλάδα ειδικά στην περίπτωση που η μεταφορική εταιρεία είναι αλλοδαπή.
- Δεν διαπιστώθηκε υπόλοιπο του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ», ικανού να ανταποκριθεί στην καταβολή μετρητών στο ύψος των υποτιθέμενων συναλλαγών επομένως δεν υπήρχαν μετρητά για να καλυφθεί η συναλλαγή.
- Οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς – συμψηφισμών που οδήγησαν στη χρέωση (αύξηση) του λογαριασμού «ΤΑΜΕΙΟΥ» δεν ανταποκρίνονται στα οριζόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ.
- Διαπιστώθηκε ότι το ποσό με το οποίο τα εμπορεύματα φέρονται να εξοφλήθηκαν προκύπτει από διάφορους λογιστικούς συμψηφισμούς που οδήγησαν σε χρέωση (αύξηση) του «ΤΑΜΕΙΟΥ» και όχι με πραγματικά μετρητά.
- Δεν επαληθεύεται η ύπαρξη του εκπροσώπου της βελγικής εταιρείας ο οποίος φέρεται να έλαβε σε μετρητά το ποσό των 6.276.300,00 €, διότι δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο πιστοποιητικό ή στοιχείο ή νομιμοποιητικό έγγραφο που να επιβεβαιώνει την ύπαρξή του.
- Από τα στοιχεία που συγκεντρώσαμε έως σήμερα από τις αρμόδιες περιφέρειες δεν επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου περί διάθεσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την βελγική «.....» σε επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν δημόσιες ενισχύσεις κατόπιν πιστοποιήσεων.

Αντιθέτως (βάσει των απαντήσεων των περιφερειών) ο μηχανολογικός εξοπλισμός που «πιστοποιήθηκε» από τα Π.Ο.Ε. προέρχεται από πλήθος προμηθευτών(κυρίως ελληνικών εταιρειών και κάποιων αλλοδαπών) και σε καμία περίπτωση από την βελγική «.....». Τα ως άνω στοιχεία: (Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής – C.M.Rs) βρίσκονται στην Υπηρεσία μας προκειμένου να διενεργηθεί σε αυτά περαιτέρω έλεγχος που σχετίζεται με «υπερτιμολογήσεις» – εικονικότητα συναλλαγών ως προς μέρος αυτής....»

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση, κατά τα έτος 2008 τα οποία συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές. Ο έλεγχος αναφέρει ότι η ελεγχόμενη κατά τη Χρήση 2008, έλαβε από την «.....» φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 3.300.000,00 ως ενδοτικές αποκτήσεις.

Από την υπό κρίση Δ.Ο.Υ. ελέγχθηκαν ταυτόχρονα όλες οι επιχειρήσεις συμφερόντων «.....» ήτοι:

1)..... ΤΟΥ με ΑΦΜ με αριθμούς εντολών/2016,/2016 και/2016

2)..... με ΑΦΜ με αριθ. εντολής/2016,/2016 και/2016

3)..... με ΑΦΜ με αριθ. εντολής/2016

4)..... με ΑΦΜ με αριθ. εντολής/2017

εκ των οποίων οι τρεις πρώτες είχαν συναλλαγές με την προμηθεύτρια εταιρία «.....» και με την εταιρία, στοιχεία που τεκμηριώνουν την εικονικότητα των συναλλαγών, χρησιμοποιήθηκαν από την εν λόγω Υπηρεσία για όλες τις υπό έλεγχο επιχειρήσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι όλα τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων, κατά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 από τις επιχειρήσεις:

A) «.....» και είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

B) Ακόμη από τη Διαπιστωτική-Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου για τον προκύπτει ότι στη χρήση 2006 το τιμολόγιο/2006 ποσού 110.281,43€ κρίθηκε εικονικό και το 373/04/01/2006 τιμολόγιο συνολικού ποσού 375.010,97€ κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς το ποσό των 310.010,97€. Επίσης στη χρήση 2008 το τιμολόγιο/2008 συνολικού ποσού 620.336,00 κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς το ποσό των 449.039,60€.

Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου: «3.5 'Περαιωμένες Χρήσεις'

Έγινε τακτικός έλεγχος από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007. Οι χρήσεις 2008 και 2009 δεν έχουν ελεγχθεί.»

Από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. εστάλησαν στον προσφεύγοντα με συστημένες επιστολές οι υπ' αρ. πρωτ./2017 & η αρ. πρωτ./2017 Προσκλήσεις. Από τα ζητηθέντα ο προσφεύγων προσκόμισε Αναλυτικό Καθολικό (καρτέλα) Προμηθευτή "....." Χρήσης 2008, καρτέλα λογ/μού Γραμμάτια Πληρωτέα Χρήσης 2008, καρτέλα λογ/μού, (Αναλυτικό Καθολικό) 33.07.001 Χρήσης 2008, Αναλυτικό καθολικό (καρτέλες)5000019 Χρήσης 2009, καρτέλα λογ/μού 38.03 Χρήσης 2008, χωρίς τα αντίστοιχα extrait των Τραπεζών. Για τις συναλλαγές με τον Προμηθευτή «.....», προσκόμισε μόνον την καρτέλα του 2008. Σημειωτέον ότι για την Χρήση 2007 δεν προσκόμισε κανένα Βιβλίο ή στοιχείο. Δεν προσκόμισε αντίγραφα τιμολογίων και στοιχεία διακίνησης για καμία από τις υπό κρίση χρήσεις. Για τα λοιπά ζητηθέντα στοιχεία δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση και δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, και λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, και το είδος και το ύψος των ανωτέρω παραβάσεων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα δήλωσης / προηγούμενου ελέγχου ύψους 21.027.041,05 €, 3.901.985,64 € & 6.809.692,78 €, για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, ήταν ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών

επαληθεύσεων, και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με τις υπό κρίση προσφυγές, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ισχυριζόμενος ότι:

1. Παραγραφή. Η επιχείρησή του έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις χρήσεις 2007 & 2008.
2. Δεν είναι εικονικές οι συναλλαγές.
3. Πλημμέλειες στο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
4. Αναιτιολόγητη η κρίση περί ανακριβών βιβλίων και αναιτιολόγητος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92: «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.

9. 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 σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ): «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία

ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 'Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο', όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρονικές περιόδους: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ...»

Επειδή στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, : «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 στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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 στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.

2. ... 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 57 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης

του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55§2δ' του ν. 4174/2013: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ... β) ... γ) δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α).... β).... γ) ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων .. δ' .. της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

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

με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

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

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, 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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ

σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 ίδιου 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. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις

σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

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

Επειδή στις από 29.12.17 ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, ΚΦΔ & Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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 σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις, ορθώς τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, το είδος και το ύψος των ανωτέρω παραβάσεων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα δήλωσης / προηγούμενου ελέγχου ύψους 21.027.041,05 €, 3.901.985,64 € & 6.809.692,78 €, για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008, αντίστοιχα, κατέστη ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, και τα ακαθάριστα έσοδά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου: «3.5 'Περαιωμένες Χρήσεις': Έγινε τακτικός έλεγχος από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007. Οι χρήσεις 2008 και 2009 δεν έχουν ελεγχθεί.» (ημερομηνία φύλλου ελέγχου ελεγμένων χρήσεων 19.2.10). Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο Elenxis ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει με κανένα νόμο.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ για τη χρήση 2006, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος υποβλήθηκε εμπροθέσμως στις 17.5.07. Επιπροσθέτως, οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ, εκδόθηκαν στις 29.12.17, και ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν από την από 19.12.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση, από το αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1022547 ΕΞ 19.2.15 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου και την από 15.1.16 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας για τον προσφεύγοντα με τα οποία αποδείχθηκε η εικονικότητα των εκδοθέντων από την στοιχείων (σε συνδυασμό με τη με αρ./14 έγγραφη καταγγελία που περιήλθε στην εν λόγω υπηρεσία με αναφορά σε συναλλαγές του προσφεύγοντος με την επιχείρηση και), καθώς και από τη με αρ. εισερχομένου/14 Διαπιστωτική - Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και Τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ για τον η οποία διαβιβάστηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, ήτοι κατόπιν του ως άνω τακτικού ελέγχου, και ως εκ τούτου τα εν λόγω στοιχεία έχουν την έννοια των συμπληρωματικών κατά τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις. Συνεπώς, ισχύει η δεκαετής παραγραφή, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση χρήση έχει παραγραφεί είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ για τη χρήση 2007, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος υποβλήθηκε στις 26.6.08. Σε κάθε περίπτωση, οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ, εκδόθηκαν στις 29.12.17, και ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων, που προέκυψαν κατόπιν του ως άνω τακτικού ελέγχου, και ως εκ τούτου τα εν λόγω στοιχεία έχουν την έννοια των συμπληρωματικών κατά τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση χρήση έχει παραγραφεί είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ για τη χρήση 2008, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος υποβλήθηκε εμπροθέσμως στις 11.5.09. Επιπροσθέτως, για την υπό κρίση χρήση διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις της λήψης εικονικών από την επιχείρηση, και της έκδοσης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, προς τον (ΑΦΜ). Ο υπό κρίση έλεγχος για το εν λόγω

έτος διενεργήθηκε κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν από το αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ 1022547 ΕΞ 19.2.15 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών του Βελγίου και την από 15.1.16 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω υπηρεσίας για τον προσφεύγοντα με τα οποία αποδείχθηκε η εικονικότητα των εκδοθέντων από την στοιχείων, καθώς και από τη με αρ. εισερχομένου/14 Διαπιστωτική - Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και Τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ για τον η οποία διαβιβάστηκε από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ. Συνεπώς, όσον αφορά τα ανωτέρω στοιχεία για την, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν είχε υπόψη τα εν λόγω στοιχεία κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετία, και συνεπώς αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Όμως, όσον αφορά τα ανωτέρω στοιχεία για τον, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή είχε υπόψη της τα σχετικά στοιχεία κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 πενταετία, και ως εκ τούτου τα εν λόγω στοιχεία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω πράξεις εισοδήματος και ΚΒΣ της υπό κρίση χρήσης πρέπει να τροποποιηθούν λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω.

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσεων 2006 και 2007, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και δεν προκύπτει υποβολή τους κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής. Σύμφωνα με την από 29.12.17 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ οι χρήσεις 2006 και 2007 έχουν ελεγχθεί (ημερομηνία φύλλου ελέγχου ελεγμένων χρήσεων 19.2.10) και συνεπώς, προκύπτει ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και τα ως άνω στοιχεία, τα οποία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000, και οι χρήσεις 2006 & 2007, για τις οποίες οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν στις 29.12.17, δεν έχουν παραγραφεί.

Όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008 & 2009 σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, και δεν προκύπτει υποβολή τους κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής. Σύμφωνα με την από 29.12.17 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ «3.5 'Περαιωμένες Χρήσεις' Έγινε τακτικός έλεγχος από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007. Οι χρήσεις 2008 και 2009 δεν έχουν ελεγχθεί.» (ημερομηνία φύλλου ελέγχου ελεγμένων χρήσεων 19.2.10). Επιπλέον, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο Elenxis, ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει με κανένα νόμο. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008 & 2009, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000, και οι υπό

κρίση χρήσεις 2008 & 2009, για τις οποίες οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκαν στις 29.12.17, έχουν παραγραφεί, και οι σχετικές πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, όσον αφορά το εισόδημα χρήσης 2008, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι κατέστη ανέφικτη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, αφού ελήφθη υπόψη το είδος και το ύψος των υπό κρίση παραβάσεων, ήτοι η λήψη εικονικών συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.300.000,00 € από την επιχείρηση και η έκδοση ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου για καθαρό ποσό ύψους 449.039,60 € προς τον, σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα δήλωσης της εν λόγω χρήσης ύψους 6.809.692,78 €. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα ως άνω, προκύπτει ότι τα στοιχεία για τον δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Λαμβάνοντας υπόψη το ύψος και το είδος της εν λόγω παράβασης της έκδοσης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν. 2238/1994, η παράβαση της έκδοσης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επηρέασε τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω (και δεδομένης της μεγάλης έκτασης της παράβασης της λήψης εικονικών καθαρής αξίας ύψους 3.300.000,00 €, με συνέπεια τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2008 έχουν ισχύ οι διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν. 2238/1994), το γεγονός ότι σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό τα στοιχεία για τον δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία δε μεταβάλλει τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης 2008 και γίνονται δεκτά τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, τα σημειώματα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα, με τεθείσα προθεσμία είκοσι ημερών για την υποβολή των απόψεών της. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε το αρ./16 υπόμνημα.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.211.151,04 €	504.646,27 €	390.495,28 €	895.141,54 €	895.141,54 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	2.596.330,36 €	5.119.561,67 €	5.119.561,67 €	2.523.231,31 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	67.403,66 €	67.403,66 €	67.403,66 €	
Φόρος Χρεωστικό	611.663,93 €	1.620.956,46 €	1.620.956,46 €	1.009.292,53 €
Προκαταβολή φόρου επόμ.	331.025,08 €	331.025,08 €	331.025,08 €	
Χαρτόσημ εισοδ. Εκμίσθωσης	32,40 €	32,40 €	32,40 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.211.151,04 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			504.646,27 €	504.646,27 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			390.495,28 €	390.495,28 €
Σύνολο για Καταβολή	942.721,41 €	3.163.164,98 €	2.847.155,48 €	1.904.434,07 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.460.349,83 €	608.479,10 €	470.841,12 €	1.079.320,22 €	1.079.320,22 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	253.213,56 €	3.258.276,38 €	3.258.276,38 €	3.005.062,82 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	76.716,08 €	76.716,08 €	76.716,08 €	
Φόρος Πιστωτικό	295.162,38 €			
Φόρος Χρεωστικό		906.795,81 €	906.795,81 €	1.201.958,19 €

Έκτακτη εισφορά	11.000,00 €	26.000,00 €	26.000,00 €	15.000,00 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.460.349,83 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			608.479,10 €	608.479,10 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			470.841,12 €	470.841,12 €
Σύνολο για Καταβολή		2.393.145,64 €	2.012.116,03 €	2.296.278,41 €
Σύνολο για επιστροφή	284.162,38 €			

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσης 2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1.583.900,89 €	659.958,71 €	510.676,05 €	1.170.634,75 €	1.170.634,75 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2008, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα ατομικό	353.197,90 €	3.653.197,90 €	3.653.197,90 €	3.300.000,00 €
Φορολογητέο Εισόδημα συζύγου	86.404,73 €	86.404,73 €	86.404,73 €	
Υπόλοιπο φόρου	48.410,32 €	1.368.327,73 €	1.368.327,73 €	1.319.917,41 €
Χαρτόσημ. εισοδ. Εκμίσθωσης	60,76 €	60,76 €	60,76 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		1.583.900,89 €		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13			659.958,71 €	659.958,71 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			510.676,05 €	510.676,05 €
Σύνολο για Καταβολή	48.471,08 €	2.952.289,38 €	2.539.023,24 €	2.490.552,16 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	671.345,64 €	279.727,35 €	216.453,02 €	496.180,37 €	496.180,37 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2006, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ -
--	---------	---------	-----	---------------

				Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	10.783.019,35 €	10.783.019,35 €	10.783.019,35 €	
Αξία Φορολογητέων Εισροών	7.419.946,00 €	4.475.447,59 €	4.475.447,59 €	
Φόρος Εκροών	2.006.559,16 €	2.006.559,16 €	2.006.559,16 €	
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	2.006.559,16 €	1.447.104,46 €	1.447.104,46 €	
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		559.454,70 €	559.454,70 €	559.454,70 €
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		671.345,64 €		
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			279.727,35 €	279.727,35 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			216.453,02 €	216.453,02 €
Σύνολο φόρου		1.230.800,34 €	1.055.635,07 €	1.055.635,07 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				0,00 €

Επειδή για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς ΦΠΑ χρήσης 2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	955.595,54 €	398.164,81 €	308.099,93 €	706.264,74 €	706.264,74 €

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2007, πρέπει να τροποποιηθεί ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	2.709.076,86 €	3.021.235,72 €	3.021.235,72 €	
Αξία Φορολογητέων Εισροών	4.784.934,52 €	905.884,84 €	905.884,84 €	
Φόρος Εκροών	496.841,92 €	556.152,10 €	556.152,10 €	
Υπόλοιπο Φόρου Εισροών	907.729,85 €	170.710,41 €	170.710,41 €	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	410.887,93 €			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		385.441,69 €	385.441,69 €	796.329,62 €
Πλέον πιστωτικό υπόλοιπο		410.887,93 €	410.887,93 €	
Πρόσθετος Φόρος ν. 2523/97		955.595,54 €		
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13			398.164,81 €	398.164,81 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13			308.099,93 €	308.099,93 €
Σύνολο φόρου		1.751.925,16 €	1.502.594,36 €	1.502.594,36 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	410.887,93 €			

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Ως προς τις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγής του, ΑΦΜ

Α. Την αποδοχή των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,

..... & ενδικοφανών προσφυγών, και την ακύρωση των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων.

Β. Τη μερική αποδοχή των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου & ενδικοφανών προσφυγών, και την τροποποίηση των εν λόγω προσβαλλόμενων πράξεων σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Γ. Την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,, & ενδικοφανών προσφυγών, και

Δ. Την απόρριψη των με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.18** και αριθμό πρωτοκόλλου,, & ενδικοφανών προσφυγών, και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους σύμφωνα με τα ανωτέρω, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

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

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 1.283.914,13 € (=2.944.498,41 € X 40% + 110.281,43 € X 40% + 310.010,97 € X 20%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2007

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 1.551.619,87 € (=3.879.049,68 € X 40%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 1.320.000,00 € (= 3.300.000,00 € X 40%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 279.727,35 € (= 559.454,70 € X 50%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2007

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 368.509,72 € (= 737.019,44 € X 50%)

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2008

Πρόστιμο του άρθρου 7§8 του ν. 4337/2015

και του άρθρου 55§2δ' του ν.4174/2013 0,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΔ χρήσης 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013 500,00 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2006

Διαφορά φόρου	1.009.292,53 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	504.646,27 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	390.495,28 €
Σύνολο για Καταβολή	1.904.434,07 €

- Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2007

Διαφορά φόρου	1.201.958,19 €
Έκτακτη εισφορά	15.000,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	608.479,10 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	470.841,12 €
Σύνολο για Καταβολή	2.296.278,41 €

• Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2008

Διαφορά φόρου	1.319.917,41 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	659.958,71 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	510.676,05 €
Σύνολο για Καταβολή	2.490.552,16 €

• Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2006

Διαφορά φόρου	559.454,70 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13	279.727,35 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	216.453,02 €
Σύνολο για Καταβολή	1.055.635,07 €

• Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2007

Διαφορά φόρου	796.329,62 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/13	398.164,81 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/13	308.099,93 €
Σύνολο για Καταβολή	1.502.594,36 €

• Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2008

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

• Με τη με αριθμό/17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2009

Σύνολο για Καταβολή	0,00 €
----------------------------	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.