



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 22/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1006

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 **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:** ... κατά **α)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 – διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **β)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **γ)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **δ)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, **ε)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, **στ)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, **ζ)** της με αρ....**2017** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **η)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **θ)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **ι)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, **ια)** της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, **ιβ)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **ιγ)** Της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ιδ)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **ιε)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, **ιστ)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017 χρήσης διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:** ... , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 – οικονομικό έτος 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 30.380,15€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 36.456,18€ δη σύνολο φόρου **66.836,33€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας **69.600,00€** πλέον ΦΠΑ **13.224,00€** εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **Α.Φ.Μ.:** Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 – οικονομικό έτος 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 24.092,58€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 28.911,10€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 1.000,00€ δη σύνολο φόρου **54.003,68€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **17.200,00€** πλέον ΦΠΑ **3.268,00€** εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **Α.Φ.Μ.:** Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.

- ✓ Με τη με αριθ....**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 – οικονομικό έτος 2009**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 51.841,14€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 62.209,37€, δη σύνολο φόρου **114.050,51€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **128.360,00€** πλέον ΦΠΑ **24.388,40€** εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **Α.Φ.Μ.:** Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ....**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009 – οικονομικό έτος 2010**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 33.417,18€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 40.100,62€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 829,60€ δη σύνολο φόρου **74.347,40€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **82.960,00€** πλέον ΦΠΑ **15.762,40€** εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **Α.Φ.Μ.:** ... Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ....**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 – οικονομικό έτος 2011**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 29.626,02€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 35.551,22€, δη σύνολο φόρου **65.177,24€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **63.400,00€** πλέον ΦΠΑ **12.810,00€** εκδόσεως της επιχείρησης «... » - **Α.Φ.Μ.:** Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 3.119,08€ βάσει του Ν.3986/201. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού του εισοδήματος για την επιβολή της εισφοράς στο ποσό των 63.400,00€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - **2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 19.126,08€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 22.951,30€, δη σύνολο φόρου **42.077,38€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία

εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - 2017.

- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 10.133,44€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 12.160,13€, δη σύνολο φόρου **22.293,57€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά **31.717,07€** (από 36.350,65€ σε 4.633,88€) λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 56.882,30€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 68.258,76€, δη σύνολο φόρου **125.141,06€**. €. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 17.971,43€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 21.565,72€, δη σύνολο φόρου **39.537,15€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας

και του αναλογούντος ΦΠΑ ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με Α.Χ.Κ. ... - 2017.

- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **6.612,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **69.600,00€** πλέον ΦΠΑ **13.224,00€** 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 $13.224,00€ \times 50\% = 6.612,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.634,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει δυο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **17.200,00€** πλέον ΦΠΑ **3.268,00€** 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 $3.268,00€ \times 50\% = 1.634,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **12.194,20€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει έντεκα (11) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **128.360,00€** πλέον ΦΠΑ **24.388,40€** 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 $24.388,40€ \times 50\% = 12.194,20€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **7.881,20€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **82.960,00€** πλέον ΦΠΑ **15.762,40€** 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 $14.250,00€ \times 50\% = 7.881,20€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ.... - 2017.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **6.405,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου

βάσει εννέα (9) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **63.400,00€** πλέον ΦΠΑ **12.810,00€** 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 $12.810,00€ \times 50\% = 6.405,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ... - **2017**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από .../2017 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθρου 29 του Ν.3986/11, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν **α)** το με αρ. πρωτ. .../2013 έγγραφο του **ΣΔΟΕ. ΠΔ** ... (αρ. πρωτ. εισ. .../2013) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ..../2010 **Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.** στην οποία αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές του ... και της «... » στις χρήσεις 2002, 2005 - 2010, χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις και να προσδιορίζονται ή να καταλογίζονται φόροι, τέλη ή εισφορές ή να επιβάλλονται πρόστιμα. Επισημαίνεται ότι αντίγραφο της εν λόγω πληροφοριακής έκθεσης, όπως αναφέρεται στο σώμα της και συγκεκριμένα στη σελίδα 8, στάλθηκε στο αρμόδιο τότε Δ.Ε.Κ. ... για να ληφθεί υπόψη στον τακτικό έλεγχο της επιχείρησης «... » Α.Φ.Μ.: ... και **β)** το με αριθ. πρωτ. ...4/2017 έγγραφο της ... (αρ. πρωτ. εισ. .. /2017) με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../2017 και με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ... μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** , για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με την από .../2017 και αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ... , ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «... » ανά χρήση τα εξής **εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους:**

Χρήση 2006

α/α	Νο / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	... 2006	9.000,00	1.710,00	10.710,00
2	... 2006	9.000,00	1.710,00	10.710,00
3	... 2006	8.100,00	1.539,00	9.639,00
4	... 2006	8.100,00	1.539,00	9.639,00
5	... 2006	12.000,00	2.280,00	14.280,00
6	... 2006	12.300,00	2.337,00	14.637,00
7	... 2006	7.500,00	1.425,00	8.925,00
8	... 2006	3.600,00	684,00	4.284,00
	ΣΥΝΟΛΟ	69.600,00	13.224,00	82.824,00

Χρήση 2007

α/α	Νο / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	... 2007	10.000,00	1.900,00	11.900,00
2	... 2007	7.200,00	1.368,00	8.568,00
	ΣΥΝΟΛΟ	17.200,00	3.268,00	20.468,00

Χρήση 2008

α/α	Νο/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----	---------------	-------------	------------	---------------

1	... 2008	10.000,00	1.900,00	11.900,00
2	... 2008	12.000,00	2.280,00	14.280,00
3	... 2008	11.000,00	2.090,00	13.090,00
4	... 2008	12.000,00	2.280,00	14.280,00
5	... 2008	12.400,00	2.356,00	14.756,00
6	... 2008	11.400,00	2.166,00	13.566,00
7	... 2008	11.760,00	2.234,40	13.994,40
8	... 2008	12.400,00	2.356,00	14.756,00
9	... 2008	11.800,00	2.242,00	14.042,00
10	... 2008	12.000,00	2.280,00	14.280,00
11	... 2008	11.600,00	2.204,00	13.804,00
	ΣΥΝΟΛΟ	128.360,00	24.388,40	152.748,40

Χρήση 2009

α/α	No/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	... 2009	12.000,00	2.280,00	14.280,00
2	... 2009	12.000,00	2.280,00	14.280,00
3	... 2009	11.000,00	2.090,00	13.090,00
4	... 2009	8.800,00	1.672,00	10.472,00
5	... 2009	9.000,00	1.710,00	10.710,00
6	... 2009	11.970,00	2.274,30	14.244,30
7	... 2009	12.190,00	2.316,10	14.506,10
8	... 2009	6.000,00	1.140,00	7.140,00
	ΣΥΝΟΛΟ	82.960,00	15.762,40	98.722,40

Χρήση 2010

α/α	No/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19% & 21%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	... 2010	3.000,00	570,00	13.570,00
2	... 2010	10.800,00	2.052,00	12.852,00
3	... 2010	11.400,00	2.166,00	13.566,00
4	... 2010	6.000,00	1.260,00	7.260,00
5	... 2010	11.600,00	2.436,00	14.036,00
6	... 2010	12.200,00	2.562,00	14.762,00
7	... 2010	3.600,00	756,00	4.356,00
8	... 2010	2.400,00	504,00	2.904,00
9	... 2010	2.400,00	504,00	2.904,00
	ΣΥΝΟΛΟ	63.400,00	12.810,00	76.210,00

Επισημαίνεται ότι για τις ως άνω παραβάσεις συντάχθηκε η από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ Π.Δ. 186/92 της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις .../2017, ταυτόχρονα με το με αρ. ..2017 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010, το οποίο δεν αποδέχτηκε στην ταχθείσα προθεσμία.

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 - 2010 έχει παραγραφεί.
2. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας – πραγματοποίηση συναλλαγών– καλοπιστία του λήπτη.
3. Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός για τη φορολογία εισοδήματος και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης - Εσφαλμένος προσδιορισμός του Φ.Π.Α. δυνάμει των ακαθάριστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 30 του ν. 2238/1994 - Μη συννόμως ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει μέρος των εισροών της επιχείρησης με συνέπεια τον

παράνομο καταλογισμό του Φ.Π.Α. καθώς πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές - Αντίθεση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών στις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο 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, προΐσχυουσες 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, 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, 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 ερείσματός της.

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 φορολογούμενου 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 υποβληθείσης 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 υποβληθείσης 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, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000*».

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

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 δημοσίευσής 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 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 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, 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 τα οικονομικά έτη **2007 - 2011** (διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008, 1/1 - 31/12/2009 και 1/1 - 31/12/2010) έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών) στις **.../2007, .../2008, .../2009, .../2010 και .../2011** αντίστοιχα και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ στις **.../2007, .../2008, .../2009, .../2010 και .../2011** αντίστοιχα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε α) **το οικονομικό έτος 2007** (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006) βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης **.../2008**) με ποσό φόρου 9.717,09€, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **.../2009**, β) **τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010** (διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008, 1/1 - 31/12/2009) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης **.../2011**) ποσό φόρου 7.070,18€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **.../2012**.

Επειδή το με αρ. πρωτ. **.../2013** έγγραφο του **ΣΔΟΕ. ΠΔ ...** (αρ. πρωτ. εισ. **.../2013**) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ.**.../2010** Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στην οποία αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές του ... και της «... » στις χρήσεις 2002, 2005 - 2010, χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια 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.

Επειδή το με αριθ. πρωτ. **.../2017** έγγραφο της ... με το οποίο διαβιβάστηκε η από **.../2017** και με αριθ.**.../2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ... (αρ. πρωτ. εισ. **.../2017**) όπου διαπιστώνεται ότι, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλαβε από την επιχείρηση «... » τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στις χρήσεις 2006 – 2010 και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις **.../2017**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009 και 1/1-31/12/2010** και επιπρόσθετα προϋπάρχοντος αρχικού φύλλου ελέγχου (λόγω περαίωσης Ν.3697/2008 ή Ν.3888/2010) για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009**, αποτελεί 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.

Επειδή αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος (ή και έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης) ο χρόνος παραγραφής α) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2006** υφισταμένου αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωση με Ν.3697/2008) και συμπληρωματικού στοιχείου που περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής τον δέκατο χρόνο κατέστη δεκαετής με

την παράταση ενός επιπλέον έτους δη έως της **31/12/2018, β)** για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009** υφισταμένου αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωση με το Ν.3697/2008 ή Ν.3888/2010) και συμπληρωματικού στοιχείου, κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020** αντίστοιχα, γ) για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2010** λόγω του συμπληρωματικού στοιχείου ακόμη και χωρίς να προϋπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου κατέστη επίσης δεκαετής, δη έως τις **31/12/2021** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.1052/2007.

Επειδή αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα ΦΠΑ, ο χρόνος παραγραφής **α)** για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009**, για τις οποίες υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης με το Ν.3697/2008 ή Ν.3888/2010) και λόγω συμπληρωματικού στοιχείου κατέστη δεκαετής δη έως τις **31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020** αντίστοιχα βάσει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1052/2007, **β)** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2010** καίτοι υφίσταται νέο στοιχείο, ελλείψει όμως αρχικού φύλλου ελέγχου είναι πενταετής, χωρίς η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του Ν. 4446/2016, να μπορεί να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου και προστίμου ΦΠΑ ως προς την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.1, 2 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000, της ΠΟΛ.1052/2007 και της ΠΟΛ. 1125/2004 και σε συνδυασμό με την με αρ. 1738/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή κατόπιν όλων των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, δη στις **.../2017 α)** το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος (ή) και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ως προς όλες τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί, **β)** το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων ΦΠΑ ως προς για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009** δεν είχε παραγραφεί, αλλά είχε παραγραφεί ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2010**.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές, ενώ για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας, πραγματοποίησης συναλλαγών, 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 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 εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με 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 στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από .../2017 και με αριθ.../2017 έκθεσης ελέγχου **ΚΒΣ - ΚΦΑΣ-ΕΛΠ** της Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθρου 29 του Ν.3986/11, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

1. Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση: Τα φορολογικά στοιχεία της «... » στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά νια ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα καθώς:
 - ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),
 - ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
 - ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
 - ✓ ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «... » δήλωσε στους ελεγκτές του **ΣΔΟΕ ΠΔ.** ... ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν, τα ποσά που του όφειλε το Δημόσιο ανεγράφησαν στη χρήση 2003 ως δαπάνες, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων ανείσπρακτων εσόδων,

- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «... », προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ...** (Αρ. πρωτ. ...**2016**) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με τη χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα προσωπικό από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

2. Αναφορικά με τις συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με την παραπάνω εκδότρια:

- ✓ Η πλειονότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (χρήσεων 2006 – 2009) έχουν συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ τα οποία κατά κύριο λόγο εξοφλούνταν με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. 186/92, όπως προστέθηκε με το άρθρο 16 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγγραμμη επιταγή για συναλλαγές συνολικής αξίας 15.000,00€ και άνω). Το ποσό που εξοφλείται με τη χρήση επιταγών είναι πολύ μικρό σε σχέση με αυτό των μετρητών. Συγκεκριμένα, σε εξόφληση συνολικού ποσού 434.082,80€, οι επιταγές ανέρχονται στο ποσό των 58.190,00€.
- ✓ Η ίδια ως άνω πρακτική συνεχίζεται και με τα τιμολόγια δελτία αποστολής με αρ. .../2010 και .../2010 εκάστης συνολικής αξίας 2.904,00€, καθότι από 1/6/2010 και με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 25 του Ν.3842/2010, η υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή αφορά σε συναλλαγές αξίας

από 3.000,00€ και άνω, με σκοπό τον περιορισμό των εικονικών συναλλαγών και στη διασφάλιση των πραγματικών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, να επιβεβαιώνει τους ισχυρισμούς του και την καλοπιστία του ως λήπτη.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, εσφαλμένου προσδιορισμού του Φ.Π.Α. δυνάμει των ακαθάριστων εσόδων όπως προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, μη αναγνώρισης μέρους των εισροών της επιχείρησης με συνέπεια τον παράνομο καταλογισμό του Φ.Π.Α. και αντίθεσης του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών στις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

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

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. 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. ... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/26-05-2008 Α.Υ.Ο. : «1. Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη με την ανωτέρω απόφαση χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα.»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/28-09-2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να

αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από .../2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθρου 29 του Ν.3986/11, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 εξακριβώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «... » με **ΑΦΜ:...** στη χρήση 2006 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 69.600,00€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του ανερχόταν στο ποσό των 456.267,36€ (ποσοστό 15,25%), στη χρήση 2007 δύο (2) εικονικά φορολογικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 17.200,00€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του ανερχόταν στο ποσό των 477.984,00€ (ποσοστό 3,56%), στη χρήση 2008 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 128.360,00€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του ανερχόταν στο ποσό των 482.149,40€ (ποσοστό 26,62%), στη χρήση 2009 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 82.960,00€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του ανερχόταν στο ποσό των 618.607,59€ (ποσοστό 13,41%) και στη χρήση 2010 εννέα (9) εικονικά φορολογικά παραστατικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 63.400,00€ ενώ τα ακαθάριστα έσοδα του ανερχόταν στο ποσό των 314.214,50€ (ποσοστό 28,18%). Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του προσφεύγοντα, ως οι διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 του ν.2238/1994 ορίζουν. Επιπροσθέτως, ορθά η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και δεν αναγνώρισε την αξία και τον ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, εσφαλμένου προσδιορισμού του Φ.Π.Α. δυνάμει των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων και αντίθεσης του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών προς τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ είναι **απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι**.

Επειδή, με το **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 σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, με την **παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο

αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ».

Περαιτέρω σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο.**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. **685/2000** γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «.....τα ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών βάσει των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών τιμολογίων, τα οποία βάσει των ανωτέρω διατάξεων δεν αποτελούν νόμιμα τιμολόγια. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η φορολογική αρχή μη συννόμως αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές την αξία των τιμολογίων καθώς και από τον φόρο εισροών τον αναλογούντα φόρο αυτών καθώς αυτά αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές, **είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.**

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6** του άρθρου **49** του ν. **4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

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

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «*Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «*Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας [...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».*

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».*

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ..., ..., ..., ... και ...**2017** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 1/1 -

31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008, 1/1 - 31/12/2009 και 1/1 – 31/12/2010 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **30.380,15€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	36.456,18 €	15.190,08 €	11.754,08 €	26.944,16 €	26.944,16 €

- ✓ Με αριθ....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **24.092,58€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	28.911,10 €	12.046,29 €	9.321,42 €	21.367,71 €	21.367,71 €

- ✓ Με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **51.841,14€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	62.209,37 €	25.920,57 €	20.057,34 €	45.977,91 €	45.977,91 €

- ✓ Με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **33.417,18€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	40.100,62 €	16.708,59 €	12.929,11 €	29.637,70 €	29.637,70 €

- ✓ Με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος

Διαφορά φόρου: **29.626,02€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	35.551,22 €	14.813,01 €	11.462,31 €	26.275,32 €	26.275,32 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ..., ... και...**2017** πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007 και 1/1-31/12/2009 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

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

Διαφορά φόρου: **19.126,08€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ	

	120%		Χ0,73% = 38,69%)	49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	22.951,30 €	9.563,04 €	7.399,88 €	16.962,92 €	16.962,92 €

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

Διαφορά φόρου: **10.133,44€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	12.160,13 €	5.066,72 €	3.920,63 €	8.987,35 €	8.987,35 €

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

Διαφορά φόρου **56.882,30€**

	(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% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	68.258,76 €	28.441,15 €	22.007,76 €	50.448,91 €	50.448,91 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ: ... και συγκεκριμένα:

- ✓ την ακύρωση α) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, και β) της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... **λόγω παραγραφής.**
- ✓ την επικύρωση: α) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 – διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, β) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, γ) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, δ) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, ε) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, στ) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2010, ζ) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, η) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, θ) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, ι) της με αρ....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, ια) της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου

1/1 – 31/12/2006, **ιβ)** Της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ιγ)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **ιδ)** της με αρ....**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	30.380,15 €	30.380,15 €
Πρόσθετος φόρος	36.456,18 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		15.190,08 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		11.754,08 €
Καταλογιζόμενο ποσό	66.836,33 €	57.324,31 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	19.126,08 €	19.126,08 €
Πρόσθετος φόρος	22.951,30 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		9.563,04 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		7.399,88 €
Καταλογιζόμενο ποσό	42.077,38 €	36.089,00 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	6.612,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	24.092,58 €	24.092,58 €
Πρόσθετος φόρος	28.911,10 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		12.046,29 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		9.321,42 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.000,00 €	1.000,00 €
Καταλογιζόμενο ποσό	54.003,68 €	46.460,29 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	10.133,44 €	10.133,44 €
Πρόσθετος φόρος	12.160,13 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		5.066,72 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		3.920,63 €
Καταλογιζόμενο ποσό	22.293,57 €	19.120,79 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	1.634,00 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	51.841,14 €	51.841,14 €
Πρόσθετος φόρος	62.209,37 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		25.920,57 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		20.057,34 €
Καταλογιζόμενο ποσό	114.050,51 €	97.819,05 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	Ποσό
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου	31.717,07 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	12.194,20 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	33.417,18 €	33.417,18 €
Πρόσθετος φόρος	40.100,62 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		16.708,59 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		12.929,11 €
Εισφορά αλληλεγγύης	829,60 €	829,60 €
Καταλογιζόμενο ποσό	74.347,40 €	63.884,48 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	56.882,30 €	56.882,30 €
Πρόσθετος φόρος	68.258,76 €	

Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		28.441,15 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		22.007,76 €
Καταλογιζόμενο ποσό	125.141,06 €	107.331,21 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	7.881,20 €

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2010 - 31/12/2010

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	29.626,02 €	29.626,02 €
Πρόσθετος φόρος	35.551,22 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		14.813,01 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		11.462,31 €
Καταλογιζόμενο ποσό	65.177,24 €	55.901,34 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν.3986/2011

	Ποσό
Εισφορά	3.119,08 €
Καταλογιζόμενο ποσό	3.119,08 €

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φ.Π.Α.	17.971,43 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	21.565,72 €	0,00 €
Καταλογιζόμενο ποσό	39.537,15 €	0,00 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	6.405,00 €	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
α.α**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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