



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, 24/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1061

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 αριθ. **.../2017** οριστικής πράξης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006, **β)** της με αριθ. **...2017** οριστικής πράξης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. **...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 – διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **δ)** της με αρ.**...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ε)** της με αριθ. **...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, **στ)** της με αριθ. **...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ζ)** της με αριθ. **...2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, η) της με αριθ. ...**2017** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, 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. Τη με αριθ. .../**2018** πράξη αναπομπής και του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΠΥ .../**2018** εγγράφου της Υπηρεσίας μας.
8. Το με αριθ. πρωτ. .../**2018** (αρ. πρωτ. εισερ..../**2018**) **έγγραφο** της Δ.Ο.Υ.
9. 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 ... ενδικοφανούς προσφυγής 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 τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **80.040,00€**, λόγω λήψης δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 200.100,00€ πλέον ΦΠΑ 38.019,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $200.100,00€ \times 40\% = 80.040,00€$, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ...με τον Α.Χ.Κ....**2017**.
- ✓ Με τη με αριθ. ...**2017** **οριστική πράξη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **230.485,12€**, λόγω λήψης σαράντα εννέα (49) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 576.212,80€ πλέον ΦΠΑ 109.480,43€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $576.212,80€ \times 40\% = 230.485,12€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ...με τον Α.Χ.Κ.... – **2017**.
- ✓ 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 24.842,84€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 29.811,40€ δη σύνολο φόρου **54.654,24€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. 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 216.372,35€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 259.646,83€, δη σύνολο φόρου **476.013,18€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. 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 38.019,00€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 45.622,80€, δη σύνολο φόρου **83.641,80€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των προαναφερόμενων 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 109.480,43€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 131.376,52€, δη σύνολο φόρου **240.856,95€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των προαναφερόμενων 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 6 Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **19.009,50€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 200.100,00€ πλέον ΦΠΑ 38.019,00€ 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 $38.019,00€ \times 50\% = 19.009,50€$. 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 6 Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **54.740,22€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 576.212,80€ πλέον ΦΠΑ 109.480,43€, 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 $109.480,43€ \times 50\% = 54.740,22€$. 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 ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ...σε εκτέλεση της με αρ. ...2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αίτια του ελέγχου, αποτέλεσαν το με αριθ. πρωτ. ...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**:

ΧΡΗΣΗ 2006

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	Φ.Π.Α.	ΠΛΗΘΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
200.100,00€	38.019,00€	17

ΧΡΗΣΗ 2007

ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	Φ.Π.Α.	ΠΛΗΘΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
576.212,80	109.480,43€	49

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής έπρεπε να εκδοθούν σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «... » και το διακριτικό τίτλο «... » με **ΑΦΜ:...** η οποία αποτελεί καθολική διάδοχο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα.
2. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας – καλοπιστία του λήπτη.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 και 2007 έχει παραγραφεί.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής έκδοσης των πράξεων στην ατομική επιχείρηση αλλά σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «... » η οποία αποτελεί την καθολική διάδοχο της

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις νόμου, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2006 - 2007. Εφαρμοστέο δίκαιο για την ουσία του ελέγχου είναι οι φορολογικές διατάξεις που ίσχυαν το επίμαχο χρονικό διάστημα.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Ν. 2166/1993** ορίζεται ότι: «Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού,

θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της».

Επειδή, στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα και οι φορολογικές παραβάσεις που ο έλεγχος διαπίστωσε προέκυψαν από τη δραστηριότητα της (όπως προκύπτει και από την καρτέλα προμηθευτή και το γενικό ημερολόγιο που προσκόμισε ο προσφεύγων, τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν συναλλαγές προγενέστερες της .../2007), επομένως δεν αφορούν πράξεις που διενεργήθηκαν από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού της στις .../2007 για να θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Ν. 2166/1993. Ως εκ τούτου ορθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ**:... από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Αναφορικά με τον τρίτο 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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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 **παρ. 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 **παρ. 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 ερείσματος 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 φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή

εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 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, 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 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007) 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 και .../2008 αντίστοιχα και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ στις .../2007 και .../2008 αντίστοιχα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε τα οικονομικά έτη 2005, 2006 και 2007 (διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2004, 1/1 - 31/12/2005 και 1 /1 - 31/12/2006) βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης .../2008) με ποσό φόρου 57.523,15€, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2009, και το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης .../2010) με ποσό φόρου 17.537,47€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις ...2012.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. ...2017 έγγραφο της ... έγγραφο της ... με το οποίο διαβιβάστηκε η από .../2017 και με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ... (αρ. πρωτ. εισ. .../2017) περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...στις .../2017, δη εκτός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/94 για τις χρήσεις 2006 και 2007 και ως εκ τούτου είναι συμπληρωματικό στοιχείο κατά 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 αναφορικά, με τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2006** ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο ΚΒΣ και φόρο εισοδήματος εφόσον το στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου το δέκατο χρόνο της παραγραφής παρατάθηκε για ένα ακόμη έτος δη έως τις **31/12/2018**. Για το δε δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ ο χρόνος παραγραφής κατέστη λόγω του συμπληρωματικού στοιχείου δεκαετής δη έως τις **31/12/2017**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ.2 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή αναφορικά, με τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2007** ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο ΚΒΣ, φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ κατέστη λόγω του συμπληρωματικού στοιχείου δεκαετής δη έως τις **31/12/2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ.2 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις ...**2017** των διαχειριστικών περιόδων **1/1 - 31/12/2006** και **1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ... , το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, φόρου και προστίμων ΦΠΑ στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων 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, 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 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, 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 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

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

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο 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, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από ...2017 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ...και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- 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 τραπέζης, 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.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία το πρώτον με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία τέθηκαν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. ...για να συνεκτιμηθούν με τη με αρ..../**2018** πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας που στάλθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΠΥ .../**2018** έγγραφο στην ανωτέρω αρμόδιο φορολογική αρχή για πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής η Δ.Ο.Υ. ...με το με αριθ. πρωτ. .../**2018** (αρ. πρωτ. εισερ..../**2018**) έγγραφό της αποφαινεται ότι δεν προέκυψε καμία τροποποίηση στα αποτελέσματα του ελέγχου της. Όπως εξηγείται τα τιμολόγια - δελτία αποστολής που προσκομίστηκαν αναφέρονται σε αγορές επιπρόσθετων μερών και ανταλλακτικών υπαρκτών αυτοκινήτων αλλά δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών δεδομένου ότι και η περιγραφή των ανταλλακτικών γίνεται αόριστα χωρίς λεπτομερή στοιχεία. Όλα τα ποσά των εν λόγω τιμολογίων - δελτίων αποστολής είναι οριακά κάτω των 15.000,00€ και έχουν εξοφληθεί τοις μετρητοίς.

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

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

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 και 1/1 - 31/12/2007 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

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

Διαφορά φόρου: **24.842,84€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	29.811,40 €	12.421,42 €	9.611,69 €	22.033,11 €	22.033,11 €

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

Διαφορά φόρου: **216.372,35€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	259.646,83 €	108.186,18 €	83.714,46 €	191.900,64 €	191.900,64 €

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 και 1/1-31/12/2007 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

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

Διαφορά φόρου: **38.019,00€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1	(Β) ΑΡΘΡΟ 58Α	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)

	N.2523/1997 120%	ΚΦΔ 50%	ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	45.622,80 €	19.009,50 €	14.709,55 €	33.719,05 €	33.719,05 €

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

Διαφορά φόρου: **109.480,43€**

	(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	131.376,52 €	54.740,22 €	42.357,98 €	97.098,19 €	97.098,19 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** .

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

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

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	80.040,00€

- 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	24.842,84 €	24.842,84 €
Πρόσθετος φόρος	29.811,40 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		12.421,42 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		9.611,69 €
Καταλογιζόμενο ποσό	54.654,24 €	46.875,95 €

- 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.	38.019,00 €	38.019,00 €
Πρόσθετος φόρος	45.622,80 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		19.009,50 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		14.709,55 €
Καταλογιζόμενο ποσό	83.641,80 €	71.738,05 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	19.009,50 €

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

- Η με αριθ. ...**2017** οριστική πράξη τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	230.485,12 €

- 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	216.372,35 €	216.372,35 €
Πρόσθετος φόρος	259.646,83 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		108.186,18 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		83.714,46 €
Καταλογιζόμενο ποσό	476.019,18 €	408.272,99 €

- 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.	109.480,43 €	109.480,43 €
Πρόσθετος φόρος	131.376,52 €	
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4174/2013		54.740,22 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		42.357,98 €
Καταλογιζόμενο ποσό	240.856,95 €	206.578,62 €

- Η με αριθ. ...**2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	54.740,22 €

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.