



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 22/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1015**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **...-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «**... του ...**» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων και μηχανημάτων για κατασκευαστικά έργα και έργα πολιτικού μηχανικού και διεύθυνση έδρας στο Ν. ..., στοχλμ. ...-Θεσσαλονίκης - Τ.Κ. ... κατά: α) της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, β) της με αριθμό **.../.../...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, γ) της με αριθμό **.../.../...2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, δ) της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, ε) της με αριθμό **.../.../...-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, στ) της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ζ) της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008, η) της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2009, θ) της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2010, ι) της με αριθμό .../....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2011, ια) της με αριθμό .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ιβ) της με αριθμό .../.../.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ιγ) της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ιδ) της με αριθμό .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, ιε) της με αριθμ. .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και ιστ) της με αριθμ. .../.../.....-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος,, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./.../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 296.014,33 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 355.217,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 651.231,53 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικον. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 161.652,83 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 193.983,40 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 355.636,23 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 528.184,90 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 634.070,92 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.162.255,82 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οικον. έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 82.192,30 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.378,33, πλέον προσαυξήσεων στην εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.221,79 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 98.630,76 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 199.423,18 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ύψους 47.925,88 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 57.511,05 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 105.436,93 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 150,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../....-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 7.000,00 €.

-Με την υπ' αριθμ./...-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 6.324,81 €.

-Με την υπ' αριθμ. **842/28-12-2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 104.707,33 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 26.537,28 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../..../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.320,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.384,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.704,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../....-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους. 456,87 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 548,24 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.005,11 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 95.330,81 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 114.396,97 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 209.727,78 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 22.433,51 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 26.920,21 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 49.353,72 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 956,39 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../.../...**2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 7.761,84 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2008-2011 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις των άρθρων 66 του Ν. 2238/1994 και 48 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./....2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το υπ' αρ. πρωτ.-α/11-07-2016 έγγραφο του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος με θέμα «Επανυποβολή δικογραφίας» προς κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών, β) η υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/18-04-2016 Πορισματική Αναφορά του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης (Τμήμα Ελέγχων Κομοτηνής) προς την Εισαγγελία Πρωτοδικών, γ) το υπ' αρ. πρωτ. .../....-2016 έγγραφο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.), και δ) η υπ' αριθ. Εισαγγελική παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών, για τη διερεύνηση της τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής σε βαθμό εγκλήματος από τον προσφεύγοντα.

Βάσει της ως άνω Πορισματικής Αναφοράς ο προσφεύγων φέρεται να ενεργεί οικονομικές δραστηριότητες τόσο ως εκπρόσωπος εξαγωγικών εταιρειών της Αμερικής και συγκεκριμένα των: α) «....» (συμφερόντων του ιδίου), β) «....», «....» (εκπρόσωπος), όσο και ως εισαγωγέας και πωλητής της βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών και εξαρτημάτων τους στην Ελλάδα.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος αλλά και άλλων αντισυμβαλλόμενων επιτηδευματιών από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης (Τμήμα Ελέγχων Κομοτηνής), με τη συνδρομή του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος και του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας, βάσει της υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/18-04-2016 συνταχθείσας Πορισματικής Αναφοράς προς την Εισαγγελία Πρωτοδικών, η οποία

κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ. πρωτ...../11-07-2016 έγγραφο του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις για τις υπό κρίση χρήσεις:

Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2008 έως 31/12/2008

- Μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου (τιμολογίου) αξίας 28.000,00€ προς την κα ... του ..., με ΑΦΜ ..., για την πώληση μίας βαμβακοσυλλεκτικής μηχανής μάρκας, κατά παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.
- Μη δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων της παρ 1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000.
- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη και αδήλωτη πηγή και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ποσού ύψους 732.698,33 € κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2009 έως 31/12/2009

- Έκδοση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου (του υπ' αριθ./17-12-2009 ΤΔ.Α.) αξίας 9.520,00 €, που εκδόθηκε για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο, προς την επιχείρηση «. . .» με και ανακριβή ως προς την αξία, με αποκρυβείσα αξία 11.980,00 ευρώ, με καθαρή αξία 10.067,23 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.912,77 ευρώ.
- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη και αδήλωτη πηγή και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ποσού ύψους 415.121,55 € κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2010 έως 31/12/2010

- Μη έκδοση οκτώ φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 239.060,00 €, για πώληση βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, όπως περιγράφονται ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
Χρήση	Αντισυμβαλλόμενος	Καθ. Αξία
2010		47.500,00
2010	...	18.000,00
2010		20.000,00

2010	...	25.500,00
2010	...	23.500,00
2010	...	25.560,00
2010	...	14.000,00
2010		65.000,00
Σύνολο 2010		239.060,00€

- Έκδοση πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 67.155,00 € που εκδόθηκαν για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα στοιχεία, προς την εταιρεία «....» και ανακριβή ως προς την αξία, με αποκρυβείσα συνολική αξία 87.844,99 ευρώ με καθαρή αξία 72.321,31 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 15.523,68 ευρώ, όπως περιγράφονται ακολούθως:

Αριθ. παρ/κού	Είδος παρ/κού	Αντισυμβαλλόμενος	Καθ. Αξία	Αποκρυβ καθ. αξία
.../13-3-10	T-ΔΑ	I.....	13.090,00	14.210,08
../29-4-10	T-ΔΑ	I.....	13.915,00	25.690,08
../3-9-10	T-ΔΑ	I.....	13.530,00	13.390,00
../25-9-10	T-ΔΑ	I....	13.310,00	1.397,00
../4-10-10	T-ΔΑ	I.....	13.310,00	17.634,15
Σύνολο			67.155,00	72.321,31€

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη και αδήλωτη πηγή και διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας ποσού ύψους 879.221,19 € κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Διαχειριστική περίοδος από 01/01/2011 έως 31/12/2011

- Μη έκδοση τριών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 106.149,10 €, για πώληση βαμβakoσυλλεκτικών μηχανών, που αποτελεί παράβαση του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, όπως περιγράφονται ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
Χρήση	Αντισυμβαλλόμενος	Καθ. Αξία €
2011	...	40.000,00
2011		37.500,00
2011	πώληση 3 μηχανών	28.649,10
Σύνολο 2011		106.149,10

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις από άγνωστη και αδήλωτη πηγή και διαπιστώθηκε προσαύξηση

περιουσίας ποσού ύψους 141.704,00 € κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Η Δ.Ο.Υ., υιοθετώντας τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της Πορισματικής Έκθεσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, για τις υπό κρίση χρήσεις, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές του και καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας και τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουΙ.....-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ... ως εκδοθείσες με μη νόμιμη αιτιολογία λόγω εσφαλμένης εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών. **Για το έτος 2008** ως προς τη συγκεκριμένη συναλλαγή με την αγοράστρια κα ... αναφέρει τα ακόλουθα: Καταρχήν σφάλει ο έλεγχος υποστηρίζοντας ότι συμβλήθηκε με τον αγοραστή στο πλαίσιο άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, εφόσον τούτο από κανένα ασφαλές στοιχείο δεν προέκυψε, αντίθετα προκύπτει σαφέστατα ότι για την συγκεκριμένη πώληση της μηχανής συμβλήθηκε η αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «....» ως πωλήτρια, ενώ ο προσφεύγων λειτούργησε στην συγκεκριμένη περίπτωση όχι ατομικά και για λογαριασμό του, αλλά για λογαριασμό και ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας. Για τον λόγο αυτό εκδόθηκε άλλωστε για την συγκεκριμένη συναλλαγή το υπ'αριθ...../27-02-2008 τιμολόγιο εξωτερικού (Η.Π.Α), εκδόσεως της εταιρείας «....» αξίας 10.000,00\$, που εδρεύει στις Η.Π.Α., το οποίο δέχθηκε και ο έλεγχος. Ως εκ τούτου, δεν υποχρεούνταν στην έκδοση φορολογικού στοιχείου για την συγκεκριμένη πώληση, εφόσον δεν συμβλήθηκε ατομικά στο πλαίσιο άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα και επομένως παράνομα, αυθαίρετα και αβάσιμα καταλογίστηκε η ως άνω πώληση στο όνομά του, εφόσον κανένα στοιχείο δεν υπάρχει επ' αυτού, αντίθετα υπάρχουν τα στοιχεία πώλησης της αλλοδαπής εταιρείας. **Για το έτος 2009.** Ο έλεγχος έσφαλε εν προκειμένω, εφόσον ο προσφεύγων ενεργώντας εν προκειμένω ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία «....», που εδρεύει στις Η.Π.Α., πούλησε στους αγρότες αγοραστές και .

., μια βαμβ/κη μηχανή Case τύπου 2155, αριθμ. πλαισίου, όπως τούτο προκύπτει από το από 06-07-2010 χειρόγραφο ιδιωτικό συμφωνητικό νόμιμα υπογεγραμμένο από τον προσφεύγοντα, με την ιδιότητά του όμως, ως νομίμου εκπροσώπου της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και τους αγοραστές, το οποίο προσκομίζει και επικαλείται και όχι στο πλαίσιο άσκησης της ατομικής του επιχείρησης στην Ελλάδα. **Για το έτος 2010.** Ως προς τη συναλλαγή με τον κο . ., για το ποσό που καταλογίζεται σε βάρος του για την συγκεκριμένη πώληση, τονίζει και επισημαίνει ότι, έσφαλε ο έλεγχος δεδομένου ότι, σ' αντίθεση με όσα υπέλαβε η φορολογική αρχή, δεν επρόκειτο για πραγματικό αντάλλαγμα από την πώληση της συγκεκριμένης μηχανής και τούτο διότι, παρόλο που ο έλεγχος έλαβε υπόψη και επικαλείται προς απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, το από 15-04-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό, εν τούτοις παραλείπει να μνημονεύσει ότι στο ποσό των 45.000 ευρώ, το οποίο συμφωνήθηκε ως αντάλλαγμα για την πώληση της βαμβ/κης μηχανής, συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα τόσο μεταφοράς όσο και εκτελωνισμού της εν λόγω μηχανής, στοιχεία, άλλωστε, που ρητά μνημονεύονται στο ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό. Ως προς την δήθεν εικονικότητα, την οποία επικαλείται ο έλεγχος, την αρνείται, διότι για την συγκεκριμένη βαμβ/κη μηχανή εκδόθηκε το υπ' αριθ. .../29-04-2010 τιμολόγιο-δελτίο αποστολής, με λήπτη την εταιρεία «.....», συνολικής αξίας 13.915,00ευρώ, διότι πριν την πώληση της στον αγοραστή, έπρεπε προηγουμένως να επισκευαστεί και διορθωθεί, διότι παρουσίαζε μηχανικά ζητήματα επιδιόρθωσης. Ως προς τις συναλλαγές και τις επίμαχες πωλήσεις προς τους αγοραστές:..... .., ο έλεγχος σφάλει, καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις, τις οποίες εξέτασε ο έλεγχος, διενεργήθηκαν όχι στα πλαίσια άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, αλλά αντίθετα αφορούν τις πωλήσεις μεταξύ των αλλοδαπών εταιρειών με την επωνυμία «.....», «.....», «.....», που εδρεύουν στις Η.Π.Α. και οι οποίες εξέδωσαν τιμολόγια εξωτερικού προς τους ως άνω αγοραστές-αγρότες για την πώληση βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών και οι οποίες συμβλήθηκαν ως πωλήτριες, ενώ ο προσφεύγων λειτούργησε στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, για λογαριασμό και ως νόμιμος εκπρόσωπος των ως άνω αλλοδαπών εταιριών. Ως προς το υπ' αριθμ./14-03-2010 τιμολόγιο –δελτίο αποστολής, εκδόσεως της εταιρείας «.....», συνολικής αξίας 14.280,00 ευρώ, λεκτέα τα ακόλουθα: Καταρχήν σφάλει ο έλεγχος υποστηρίζοντας ότι συμβλήθηκε με τους αγοραστές . και, στο πλαίσιο άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, εφόσον τούτο από κανένα ασφαλές στοιχείο δεν προέκυψε, αντίθετα προκύπτει σαφέστατα ότι για την συγκεκριμένη πώληση της μηχανής συμβλήθηκε η αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «. που εδρεύει στις Η.Π.Α. ως πωλήτρια, ενώ ο προσφεύγων λειτούργησε στην συγκεκριμένη περίπτωση για λογαριασμό και ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας. Επίσης ο, διατηρούσε συνεργείο γεωργικών μηχανημάτων στον, στον οποίο αποστέλλονταν οι μηχανές, προκειμένου να γίνει ο απαραίτητος έλεγχος και η απαιτούμενη συντήρηση και

με τον οποίο η εταιρεία διατηρούσε συνεργασία. Ως προς το υπ' αριθμ. /03-09-2010 τιμολόγιο –δελτίο αποστολής, εκδόσεως του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....», συνολικής αξίας 13.530,00 ευρώ και η οποία κατόπιν εξέδωσε αντίστοιχο στοιχείο για πώληση βαμβ/κης στους αγοραστές και, λεκτέα τα ακόλουθα: Καταρχήν σφάλει ο έλεγχος υποστηρίζοντας ότι εξέδωσε ο προσφεύγων εικονικό τιμολόγιο και δεσμεύεται να προσκομίσει στοιχεία που να θεμελιώνουν τους ισχυρισμούς του. Ακολούθως, Ως προς το υπ' αριθμ. ... /04-10-2010 τιμολόγιο –δελτίο αποστολής, που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την εταιρεία «.....», συνολικής αξίας 13.310,00 ευρώ, το οποίο ο έλεγχος θεώρησε ως εικονικό και η ως άνω Ο.Ε. κατόπιν εξέδωσε αντίστοιχο στοιχείο για πώληση βαμβ/κης προς την αγοράστρια, λεκτέα τα ακόλουθα: Καταρχήν σφάλει ο έλεγχος υποστηρίζοντας ότι συμβλήθηκε με την αγοράστρια, στο πλαίσιο άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, εφόσον τούτο από κανένα ασφαλές στοιχείο δεν προέκυψε, αλλά αντίθετα προκύπτει σαφέστατα ότι για την συγκεκριμένη πώληση της μηχανής συμβλήθηκε η αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στις Η.Π.Α. ως πωλήτρια, ενώ ο προσφεύγων λειτούργησε, στην συγκεκριμένη περίπτωση, για λογαριασμό και ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας. **Για το έτος 2011.** Ως προς τις συναλλαγές και τις επίμαχες πωλήσεις προς τους αγοραστές: και ο έλεγχος σφάλει, καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις, τις οποίες εξέτασε ο έλεγχος, διενεργήθηκαν όχι στα πλαίσια άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, αλλά αντίθετα αφορούν τις πωλήσεις μεταξύ της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στις Η.Π.Α. και η οποία εξέδωσε τιμολόγια εξωτερικού προς τους ως άνω αγοραστές-αγρότες για την πώληση βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών και η οποία συμβλήθηκε ως πωλήτρια, ενώ ο προσφεύγων λειτούργησε στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, για λογαριασμό και ως νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας. Από τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω, περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές, λόγω έλλειψης νομίμου ερείσματος και των προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος.

- 2) Ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2009, 2010 και 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. λόγω παραγραφής -Αναφορικά με τη χρήση του 2008 και τις πράξεις που αφορούν την εν λόγω χρήση, ο έλεγχος θεώρησε ότι εν προκειμένω, δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών, δεν έχει εκδοθεί ένα τιμολόγιο αξίας 28.000,00€, δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος, και καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας. Αντίστοιχα στις χρήσεις 2009 και 2010, ο έλεγχος αγνόησε παντελώς την εγκύκλιο ΠΟΛ 1194/2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω της επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των περ. α' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων» και την πρόσφατη νομολογία του

ΣΤΕ (αποφάσεις 2934 και 2935/2017), ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- 3) Ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της έκτακτης εισφοράς, των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 και του άρθρου 4 (Μητρώου) του Ν. 2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ως εκδοθείσες με μη νόμιμη αιτιολογία λόγω εσφαλμένης εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών. Με το άρθρο 28 ΚΦΔ προστίθεται ένα επιπλέον στάδιο στο πλαίσιο των διενεργούμενων φορολογικών ελέγχων, δυνάμει του οποίου η φορολογική διοίκηση οφείλει να κοινοποιεί στον φορολογούμενο τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου πριν προβεί στην έκδοση των εκάστοτε οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και των συναφών εκθέσεων ελέγχου. Κατ' αυτόν τον τρόπο-όπως τονίζεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου –«παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης». Σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 28 παρ.1, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Επί της ουσίας, η ως άνω πρόβλεψη αποτελεί επιβεβαίωση του δικαιώματος πρόσβασης που έχει ο φορολογούμενος στα στοιχεία που κατέχει η διοίκηση, βάσει των οποίων προτίθεται να τους καταλογίσει το φόρο. Το εν λόγω δικαίωμα προβλέπεται και στο άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας [Ν.2690/1999].

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011 (χρήσεις 2008, 2009 και 2010).

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, περαιτέρω στην παρ.5. του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι «αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του αριθ. Πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17-12-2010 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «*Το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 το ν.δ. 3323/1955(ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε.), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λ.π. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8-1-2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων: α) **δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος** φυσικών προσώπων για το οικονομικό έτος 2009, β) υπέβαλε **εκπρόθεσμα: 1)** την υπ' αριθμ. 35000 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2010, (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), ήτοι κατά την 09/11/2010, **2)** την υπ' αριθμ. 606 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2011, (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), ήτοι κατά την 01/07/2013, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια αρχικής εγγραφής, για τη χρήση 2008, παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαπενταετίας, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι, κατά την 31/12/2024, για τη χρήση 2009 κατά την

31/12/2025 και για τη χρήση 2010 κατά την 31/12/2026. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των οικονομικών ετών 2009, 2010 και 2011, (χρήσεις 2008, 2009 και 2010), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί του ότι σφάλει ο έλεγχος εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις και περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2009 έως 2012), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, ότι: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 2 παρ 1, ότι:« 1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε

φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά» στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος», στο άρθρο 28 παρ1 ότι: «1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48». [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, **αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν** (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω

γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 100 - Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων του ν. 2238/94, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον:.... γ) **διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή [..]**».

Επειδή, με το Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) ορίζονται τα ακόλουθα:

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

στο άρθρο 12 παρ 1, ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επάγγελματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο». Περαιτέρω, στην παρ 9 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο», στην παρ 11 του ίδιου άρθρου ότι: «11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές

και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. ...» και στην παρ 14 του ως άνω άρθρου ότι: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων....».

Επειδή από τις διατάξεις της παρ 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ 1 και 3 του άρθρου 18α -Εναρμόνιση των όρων που επιβάλλονται στην τιμολόγηση με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδεύματίας οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν είτε στο εσωτερικό της χώρας είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε σε τρίτη χώρα. 3. Στο τιμολόγιο, πέραν των όσων ορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα αυτού, αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: α).... δ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια του [άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), τα πλήρη στοιχεία του προσώπου αυτού, καθώς και ο Α.Φ.Μ. του.».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλόμενου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της

δραστηριότητας αυτής,...», στο άρθρο 5 παρ 1 ότι : « 1.Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.», στο άρθρο 8 παρ 1 ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.», στο άρθρο 13 παρ 1 ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α)στο εσωτερικό της χώρας..», στο άρθρο 16 παρ 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...» στο άρθρο 19 παρ 1 ότι: «1.Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή», στο άρθρο 35 παρ 1 ότι: 1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στο φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, [...] γ) **ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η',».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: ««1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,[...].».

Επειδή με την Α.Υ.Ο. 1111374/ΠΟΛ 1281/26.8.1993 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε με τις **Α.Υ.Ο. 1077223/4331/869/0014/29.6.95** (ΦΕΚ612Β΄) και **1133485/ΠΟΛ.1327/16.12.96** (ΦΕΚ 1146 Β΄) και ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις με θέμα (Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκειμένους εγκαταστημένους εκτός Ελλάδος, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και ιδίως για τις ακόλουθες πράξεις:

β) παράδοση αγαθών ή χρησιμοποίηση αγαθών κατά τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 7](#) του ν. 1642/86, καθώς και εξαγωγή αυτών, τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας,

Άρθρο 2 - Διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου

1. Τα πρόσωπα που ενεργούν τις πράξεις του προηγούμενου άρθρου υποχρεούνται να ορίσουν μοναδικό φορολογικό αντιπρόσωπό τους στην Ελλάδα, πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

2. Ο ορισμός του μοναδικού φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με σχετικό πληρεξούσιο έγγραφο, στο οποίο θα γίνεται ρητή μνεία για τη μοναδικότητα του οριζόμενου φορολογικού αντιπροσώπου. Το έγγραφο αυτό, εφόσον καταρτίζεται εκτός Ελλάδος, θεωρείται από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου όπου είναι εγκαταστημένος ο υποκείμενος στο φόρο εντολέας....

Άρθρο 3 - Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογικού αντιπροσώπου

1. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος που αποδέχεται το διορισμό του, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπευση στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του Δ.Ο.Υ. ή στη Δ.Ο.Υ. που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλλει αντίγραφο του πληρεξουσίου εγγράφου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86, περί αποδοχής του διορισμού του, ως φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το πληρεξούσιο έγγραφο....

2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης από τον αντιπρόσωπο χορηγείται στον εντολέα Αριθμός Φορολογικού Μητρώου.....

3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του ν. 1642/86, όπως ισχύει, καθώς και του π.δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.....

4. Επίσης, ο φορολογικός αντιπρόσωπος, έχει ειδικότερα και τις εξής υποχρεώσεις:

α) Τηρεί εκτός από τα βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., για τη δική του δραστηριότητα και «ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου», για κάθε εντολέα, το οποίο θεωρείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και στο οποίο καταχωρούνται διακεκριμένα:

αα) Οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας,

ββ) οι πωλήσεις προς εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας πελάτες του εντολέα,

γγ) οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα,

δδ) ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Αντί της τήρησης χωριστού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, για κάθε εντολέα, μπορεί να θεωρηθεί και να τηρηθεί ενιαίο βιβλίο, για περισσότερους εντολείς, στο οποίο καταχωρούνται τα παραπάνω δεδομένα, σε ιδιαίτερο χώρο κατά εντολέα.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να κριθεί η κατηγορία βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί ο φορολογικός αντιπρόσωπος κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., λαμβάνονται υπόψη μόνο οι προμήθειες που λαμβάνει.

β) Εκδίδει, υποβάλλει και διαφυλάσσει τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Ελλάδας- Ηνωμένων Πολιτειών Β. Αμερικής (Η.Π.Α.), για την αποφυγή διπλής φορολογίας που υπεγράφη στις 20-02-1953, η οποία είναι σε ισχύ από 27/08/1953 και το από 20-4-1953 Συμπληρωματικό Πρωτόκολλο της Σύμβασης, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1-Αντικείμενο του φόρου 1.** Ο Ομοσπονδιακός φόρος εισοδήματος δια τας Ηνωμένας Πολιτείας, περιλαμβανομένων των προσθέτων φόρων (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «φόρος των Ηνωμένων Πολιτειών»). β) Ο φόρος επί του εισοδήματος περιλαμβανομένου του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου, ως και του φόρου επιτηδεύματος (εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση συμβάσει ως «Ελληνικού φόρου»)»... **Άρθρο 2-Διάφοροι όροι** ...ε) Οι όροι «Εταιρεία ενός Συμβαλλομένου Κράτους» και «Εταιρεία του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλούν εταιρείαν των Ηνωμένων Πολιτειών ή Ελληνικήν εταιρείαν ως απαιτεί η έννοια του κειμένου. ζ) Ο όρος «**Επιχείρησις των Ηνωμένων Πολιτειών**» υποδηλοί βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην εν ταις Ηνωμέναις Πολιτείαις υπό πολίτου ή κατοίκου των Ηνωμένων Πολιτειών ή υπό εταιρείας των Ηνωμένων Πολιτειών. η) Ο όρος «**Ελληνική Επιχείρησις**» υποδηλοί βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν διεξαγομένην εν Ελλάδι υπό υπηκόου ή κατοίκου της Ελλάδος ή υπό ελληνικής εταιρείας. θ) Οι όροι «Επιχείρησις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών» και «Επιχείρησις του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλούν Επιχείρησιν των Ηνωμένων Πολιτειών ή Ελληνικήν Επιχείρησιν ως απαιτεί η έννοια του κειμένου. ι) Ο όρος «**μόνιμος εγκατάστασις**» εφ' όσον χρησιμοποιείται δι' επιχείρησιν ενός των Συμβαλλομένων Κρατών υποδηλοί υποκατάστημα, εργοστάσιον ή άλλον ωρισμένον τόπον εργασιών ουχί όμως αντιπροσωπείαν, εκτός εάν ο περί ου αντιπρόσωπος έχη γενικήν εξουσιοδότησιν

και συνήθως ενεργή δύναμει ταύτης, όπως διαπραγματεύηται και συνάπτη συμβάσεις δια λογαριασμόν της τοιαύτης επιχειρήσεως ή διατηρή απόθεμα εμπορευμάτων εκ του οποίου εκτελεί κανονικώς παραγγελίας δια λογαριασμόν της τοιαύτης επιχειρήσεως. Επιχείρησις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα θεωρήται ως έχουσα μόνιμον εγκατάστασιν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει εκ μόνου του λόγου ότι διεξάγει εμπορικής δοσοληψίας εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος μέσω καλή τη πίστει (Bona Fide) παραγγελιοδόχου, μεσίτου ή θεματοφύλακος, πάντων τούτων ενεργούντων εν τη συνήθει διεξαγωγή της εργασίας υπό την τοιαύτην ιδιότητα αυτών...».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης

του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ 16 και 17 του άρθρου 8 του N. 1882/1990 ορίζεται ότι: «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. 17. Με βάση τα αναφερόμενα στις παραπάνω παραγράφους στοιχεία κατά κατηγορίες επαγγελματιών οι φοροτεχνικές υπηρεσίες ελέγχουν εάν οι επιτηδευματίες έχουν εκδώσει τα από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων στοιχεία για την είσπραξη των αμοιβών και καταχώριση τούτων στα τηρούμενα βιβλία.»

Επειδή, με την ως άνω διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών κατά την έννοια του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992) ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (Άρειος Πάγος 1698/2001).

Επειδή, σύμφωνα με την 1070576/2627/ΠΟΛ.1102/14.7.2005 ΑΥΟ του Υπουργείου Οικονομικών, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, οι δηλώσεις του Μητρώου (έναρξης, μεταβολής και διακοπής εργασιών) καθώς και οι συνυποβαλλόμενες δηλώσεις του άρθρου 2 συμπληρώνονται και υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. εις απλούν από τον υπόχρεο ή το νόμιμο εκπρόσωπό του και επέχουν θέση υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν.1599/1986.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η

Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, στην παρ 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999, (ΚΔΔ), ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ

2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί της διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών από τον προσφεύγοντα, στα πλαίσια άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι από/2017 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 και έκτακτης εισφοράς του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., όσο και η από .../2016 Πορισματική Αναφορά του ΣΔΟΕ Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό φόρων και προστίμων, λόγω της διαπίστωσης των ως άνω παραβάσεων και της προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη και μη διαρκή πηγή και τα σχετικά πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί του ότι «σφάλει ο έλεγχος, καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις, τις οποίες εξετάζει διενεργήθηκαν όχι στα πλαίσια άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στην Ελλάδα, αλλά αντίθετα αφορούν σε πωλήσεις μεταξύ των αλλοδαπών εταιρειών και των αγοραστών-αγροτών και ο προσφεύγων λειτούργησε στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, ως νόμιμος εκπρόσωπος τους», τόσο από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, όσο και από τις από ...-2017 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 και έκτακτης εισφοράς της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ως προς τον προσφεύγοντα, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το ΣΔΟΕ Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, στα πλαίσια του ελέγχου της ορθής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και προκειμένου να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις προέβη σε κατάσχεση των τηρούμενων βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και έλαβε ο προσφεύγων για εμπορικές συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από το ΣΔΟΕ Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης και βάσει της πορισματικής του αναφοράς, προέκυψε ότι ο προσφεύγων συνέταξε πλήθος ιδιωτικών συμφωνητικών με αντισυμβαλλόμενους αγρότες επιτηδευματίες σε όλη την επικράτεια για πώληση βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών. Συγκεκριμένα με το αριθμ. πρωτ. .../25-5-2011 έγγραφο που του απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Θεσσαλίας με τη συνημμένη Έκθεση αναφοράς για έλεγχο που πραγματοποίησε στις 23/5/2011 συνεργείο της άνω Διεύθυνσης στη δικηγόρο (σύζυγο του προσφεύγοντος) και από τα κατασχεθέντα στοιχεία που εστάλησαν, προέκυψε ότι συντάχθηκαν τριάντα ένα (31) ιδιωτικά συμφωνητικά, όπου ο προσφεύγων, είτε ως φυσικό πρόσωπο, είτε ως νόμιμος εκπρόσωπος των εταιρειών «....» και «....», συμφερόντων Η.Π.Α, ενεργούσε πωλήσεις βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών προς πελάτες περιοχών όπου καλλιεργείται το βαμβάκι, όπως η

Θράκη - Μακεδονία - Θεσσαλία - Στερεά Ελλάδα. (σελ. 6-7 της Πορισματικής Αναφοράς). Στο ιδιωτικό συμφωνητικό α/α 214-216 που κατασχέθηκε στο γραφείο της ως άνω δικηγόρου του προσφεύγοντος με αντισυμβαλλόμενο τον . ., αγρότη κανονικού καθεστώτος, στον 7° όρο υπάρχει ρητή συμφωνία για φορολογικούς λόγους στο τιμολόγιο που θα εκδοθεί για την παρούσα πώληση να μην αναγράφεται το αληθές συμφωνημένο τίμημα των 20.000,00 ευρώ αλλά τίμημα εικονικό και μέχρι του ποσού 7.000,00 ευρώ. Το ΦΠΑ του τιμολογίου θα επιβαρύνει τον αγοραστή. (σελ. 45 της Πορισματικής Αναφοράς).

Όλα δε τα ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά πώλησης των βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών συντάχθηκαν στην Ελλάδα και στα πλαίσια άσκησης της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας στο εσωτερικό της χώρας.

Για τις ως άνω πωλήσεις, όλες οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν με κατάθεση χρημάτων σε πιστωτικό ίδρυμα, έγιναν σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και όχι με κάποιο έμβασμα σε κάποια αλλοδαπή εταιρεία. Τα «μετρητά» καταβάλλονταν από τους αγοραστές στον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επίσης από το υπ' αριθμ. πρωτ./25-5-2011 Πληροφοριακό Δελτίο που απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Θεσσαλίας στο ΣΔΟΕ Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης, σχετικά με τα αποτελέσματα ελέγχου που πραγματοποίησε συνεργείο της ως άνω Υπηρεσίας στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τη φερόμενη ως λήπτρια των στοιχείων εκδόσεως του προσφεύγοντος, η οποία λειτουργούσε ως ενδιάμεσος στη πώληση βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών για λογαριασμό του προσφεύγοντος, προέκυψαν τα ακόλουθα: Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει επαγγελματική εγκατάσταση, τα δε μέλη της, κατά την αναζήτησή τους στις δηλούμενες διευθύνσεις κατοικίας τους, δεν ανευρέθησαν. Κατόπι αυτών επέδωσαν στην σύζυγο και σύνοικο του . . ., την αριθ. 14/23-5-2011 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Από αναζήτηση στο σύστημα taxis η επιχείρηση προκύπτει ότι δεν έχει υποβάλλει Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από την χρήση 2004 και μετά καθώς και Δηλώσεις ΦΠΑ από την χρήση 2006 και μετά.

Στην από 22/11/2011 γραπτή κατάθεσή του, ο (μέλος της Ο.Ε) αναφέρθηκε στην αγορά περίπου δέκα (10) βαμβακοσυλλεκτικών μηχανών από τον προσφεύγοντα, προσκομίζοντας και τα αντίστοιχα τιμολόγια. Τις μηχανές αυτές είχε εκτελωνίσει ο προσφεύγων στην και στην συνέχεια εξέδωσε τιμολόγια πώλησης προς την ως άνω εταιρεία. Κατόπιν, ο ίδιος ο . ., ενεργώντας για λογαριασμό της ως άνω εταιρείας στην οποία συμμετείχε, εξέδωσε τα τιμολόγια προς τους τελικούς πελάτες - αγρότες. Τους πελάτες αυτούς δεν τους έβρισκε ο ίδιος και δεν τους γνώριζε, ούτε τους είχε δει ποτέ του, καθώς οι παραπάνω βαμβακοσυλλεκτικές μηχανές δεν ήρθαν ποτέ στην επιχείρησή του. Κατέθεσε, επίσης, πως η εταιρεία στην οποία συμμετείχε έπαιξε τον ρόλο του ενδιάμεσου για την πώληση των μηχανών από τον προσφεύγοντα προς τους αγρότες - αγοραστές εξαιτίας του ότι **ο ανωτέρω τις είχε εκτελωνίσει στο όνομα του και δεν θα μπορούσε να τις πουλήσει απευθείας στους αγρότες**, διότι σύμφωνα με το νόμο ήταν υποχρεωτικό ο πωλητής να διαθέτει και συνεργείο επισκευής τέτοιων μηχανών. Η τιμή αγοράς καθοριζόταν από τον

προσφεύγοντα, όπως και η τιμή πώλησης η οποία ήταν λίγο μεγαλύτερη για να προκύπτει έτσι κάποιο περιθώριο κέρδους. Η εταιρεία εισέπραττε την διαφορά που προέκυπτε από τους φόρους και τίποτα άλλο. (σελ 7, 10-11, 50, 69-85 της Πορισματικής Αναφοράς).

Επειδή, κατά τον έλεγχο της υπό κρίση υπόθεσης λήφθηκαν υπόψη όλες οι πιο πάνω διατάξεις και οι επεξηγήσεις που παρείχε ο προσφεύγων και οι αντισυμβαλλόμενοι, σε συνδυασμό με τα πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, η οικονομική αυτή δραστηριότητα, σχετικά με τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, πραγματοποιείται είτε μέσω **μόνιμης εγκατάστασης**, είτε μέσω **φορολογικού εκπροσώπου** ο οποίος συνήθως είναι αποκλειστικός αντιπρόσωπος της αλλοδαπής εταιρείας και έχει συγκεκριμένη πληρεξουσιότητα σύναψης συμβάσεων εκ μέρους της εταιρείας (.....), **με συνέπεια να δημιουργεί μόνιμη εγκατάσταση**, διατάξεις που δεν εφάρμοσε ο προσφεύγων ως είχε υποχρέωση,

Επειδή, οι κατατεθείσες από όλους τους λοιπούς εμπλεκόμενους αγοραστές-αγρότες, υπεύθυνες δηλώσεις του Ν.1599/1986 στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όπως και οι δοθείσες ενώπιον αυτών (οργάνων) ένορκες καταθέσεις, έχουν ενσωματωθεί, κατά περιεχόμενο στην ανωτέρω Πορισματική Αναφορά, και αποτελούν νόμιμο αποδεικτικό μέσο και προϊόν ελευθέρως βουλήσεως αυτών ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων και όχι προϊόν εξαναγκασμού ή πίεσεως (ΔΕΦ ΑΘ 5292/2013).

Επειδή συντάχθηκε, κατ' εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, το με αριθ.-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο του κοινοποιήθηκε, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, έκτακτης εισφοράς και προστίμων του ΚΒΣ, του άρθρου 6 και του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997. Με τον τρόπο αυτό, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα, αφενός να ενημερωθεί, πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, και αφετέρου, να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου στα πλαίσια του δικαιώματος δικαστικής του προστασίας. Συνεπώς ο προσφεύγων, όψιμα και προσχηματικά προβάλλει τον εν λόγω ισχυρισμό, περί δήθεν αδυναμίας του για πρόσβαση στα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, με την παρούσα δεν προσκομίσθηκαν έγγραφα ή άλλα στοιχεία (π.χ. αντίγραφα κίνησης λογαριασμών που να προκύπτει ο καταθέτης και η αιτιολογία, κ.λ.π.) που να αποδεικνύουν, ότι η παραπάνω προσαύξηση της περιουσίας που καταλογίστηκε με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 του Ν. 2238/1994 και 21 του Ν. 4172/2013 δικαιολογείται.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

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

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:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58A

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, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009:

Διαφορά φόρου: **296.014,33 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣ ΤΙΜΟ	355.217,20€	148.007,16€	114.527,94€	262.535,10€	262.535,10€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./.../....2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ./.../....2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010:

Διαφορά φόρου: **161.652,83 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣ ΤΙΜΟ	193.983,40€	80.826,42€	62.543,48€	143.369,90€	143.369,90€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./.../....2017, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ./.../....2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011:

Διαφορά φόρου: **528.184,90 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	

ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣ ΤΙΜΟ	634.070,92€	264.092,45€	204.354,74€	468.447,19€	468.447,19€
--	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **82.192,30 €**

Διαφορά εισφοράς: **8.378,33 €**

	(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 Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣ ΤΙΜΟ	98.630,76€	41.096,15€	31.800,20€	72.896,35€	72.896,35€
	10. 221,79€	4.189,17€	3.241,58€	7.430,75€	7.430,75€

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, εφαρμόζεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010:

Διαφορά εισφοράς: **47.925,88 €**

	(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 Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	57.511,05€	23.962,94€	18.542,52€	42.505,46 €	42.505,46 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008:

Διαφορά φόρου: **5.320,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.384,00€	2.660,00€	2.058,31€	4.718,31 €	4.718,31 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009:

Διαφορά φόρου: **456,87 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	548,24€	228,44€	176,76€	405,20 €	405,20 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010:

Διαφορά φόρου: **95.330,81 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	114.396,97€	47.665.41€	36.883,49€	84.548,90 €	84.548,90 €

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ. .../.../...**2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ. .../.../...**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαφορά φόρου: **22.433,51 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	26.920,21€	11.216,76€	8.679,53€	19.896,29 €	19.896,29 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «... .. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., και:

Α. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../.../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 2) Της με αριθμό .../.../...**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

- 3) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 4) Της με αριθμό .../.../....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 5) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 6) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 7) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 8) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,
- 9) Της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την τροποποίηση ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης σχετικά με την επιβολή των πρόσθετων φόρων με βάση το σκεπτικό της παρούσας,

B. Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,
- 2) Της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... χρήσης 2008,

- 3) Της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... χρήσης 2009,
- 4) Της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. χρήσης 2010,
- 5) Της με αριθμό .../...-**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. χρήσης 2011,
- 6) Της με αριθμό .../.../...**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και, ..
- 7) Της με αριθμό .../.../....**2017** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ...., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	296.014,33	296.014,33
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	355.217,20	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		148.007,16
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		114.527,94
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	651.231,53	558.549,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		558.549,43 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	161.652,83	161.652,83
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	193.983,40	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		80.826,42
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		62.543,48
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	355.636,23	305.022,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		305.022,73 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	528.184,90	528.184,90

Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	634.070,92	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		264.092,45
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		204.354,74
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	1.162.255,82	996.632,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		996.632,09 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	82.192,30	82.192,30
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	98.630,76	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		45.285,32
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		35.041,78
Εισφορά αλληλεγγύης	8.378,33	8.378,33
Πρόσθετος φόρος επί της εισφορά αλληλεγγύης	10.221,79	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	199.423,18	170.897,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		170.897,73 €

Β. ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΑΡΘΡΟΥ 29 Ν. 3986/2011:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	47.925,88	47.925,88
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας επί της ειδικής εισφοράς	57.511,05	
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013		23.962,94
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		18.542,52
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	105.436,93	90.431,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		90.431,34 €

Γ. ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	5.320,00	5.320,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	6.384,00	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		2.660,00
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		2.058,31
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.704,00	10.038,31 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	456,87	456,87
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	548,24	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		228,44
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		176,76
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.005,11	862,07 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	95.330,81	95.330,81
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	114.396,97	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		47.665,41
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		36.883,49
Σύνολο φόρου για καταβολή	209.727,78	179.879,71 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	22.433,51	22.433,51
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	26.920,21	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		11.216,76
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		8.679,53
Σύνολο φόρου για καταβολή	49.353,72	42.329,80 €

Δ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	28.000,00 X 25% = 7.000,00 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	9.520,00 X 40% = 3.808,00 10.067,23 X 25% = 2.516,81 ΣΥΝΟΛΟ: 6.324,81 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	239.060,00 X 25% = 59.765,00
	67.155,00 X 40% = 26.862,00
	72.321,31 X 25% = 18.080,33
	ΣΥΝΟΛΟ: 104.707,33 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011
	106.149,10 X 25% = 26.537,28 €

Ε. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997:

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	1.912,77 X 50% = 956,39 €.

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	15.523,68 X 50% = 7.761,84 €.

ΣΤ. Πρόστιμο ΦΠΑ (Μτρώου)

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	150,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

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.