



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 18/07/2017

Αριθμός απόφασης: **1462**

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 **...-2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με κύρια δραστηριότητα εργολάβος καθαριότητας και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη επί της οδού ... αριθ. 14.. Τ.Κ. 546 44 κατά: α) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 β) της με αριθμό ../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 γ) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 δ) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 ε) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 στ) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 ζ) της με αριθμό .../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 η) της με αριθμό/...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 θ) της με αριθμό .../...2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 ι) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 ια) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2003 ιβ) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004 ιγ) της με αριθμό .../...2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2005 ιδ) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2006 ιε) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2007 ιστ) της με αριθμό ../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2003 ιζ) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004 ιη) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005 ιθ)) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2006 και κ) της με αριθμό .../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, 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 ...-2017 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. Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 13.526,12 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 16.231,34 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 29.757,46 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.531,70 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.838,04 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.369,74 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.892,39 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.270,87 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.163,26 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.618,36 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.942,03 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.560,39 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 120,17 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 144,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 264,37 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.467,22 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.360,66 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 20.827,88 €.

-Με την υπ' αριθμ. ../-/-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.006,79 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.008,15 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.014,94 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-/-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.596,89 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.716,27 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 12.313,16 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.759,43 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.111,32 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.870,75 €.

-Με την υπ' αριθμ./-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.566,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 5.479,80 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 10.046,30 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 28.401,66 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 15.020,37 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 17.151,27 €.

-Με την υπ' αριθμ./-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 20.379,21 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 13.194,36 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 21.039,60 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 11.126,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 12.169,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 14.301,20 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../-...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 9.259,20 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στις χρήσεις 2003-2007 από την Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ 3

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. .../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθμ. .../14-07-2011 χειρόγραφης εντολής της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. .../16-09-2010 εισερχόμενο Δελτίο Πληροφοριών του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του παραπάνω ΠΕΚ προς την Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, που αφορά σε τακτικό έλεγχο στην επιχείρηση «. . του ...» με ΑΦΜ ... στα ανέλεγκτα οικ. έτη 2003-2008 (χρήσεις 2002-2007).

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, περαίωσε το οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003) με την ΠΟΛ 1144/1998 και τα οικονομικά έτη 2005-2008 (χρήσεις 2004-2007) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση «. . του ...» με ΑΦΜ ... εξέδωσε εικονικά τιμολόγια σε πλήθος επιχειρήσεων και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις. Μεταξύ των ληπτριών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2003 έως και 2007 είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχ/ση, ο προσφεύγων προέβη στη λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.599,00 € πλέον ΦΠΑ 9.467,22 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, στη λήψη οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 27.815,50 € πλέον ΦΠΑ 5.006,79 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, στη λήψη δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 30.423,00 € πλέον ΦΠΑ 5.717,09 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, στη λήψη ένδεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 35.753,00 € πλέον ΦΠΑ 6.793,07 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 και οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.148,00 € πλέον ΦΠΑ 4.398,12 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 με εκδότρια την επιχείρηση «. . του ...» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2003

Ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «. . του ...» με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 52.599,00 € πλέον ΦΠΑ 9.467,22 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ. Δ.Α.	21	16/1/2003	4.315,00	776,70	5.091,70
2	Τ. Δ.Α.	31	14/2/2003	4.030,00	725,40	4.755,40
3	Τ. Δ.Α.	36	19/2/2003	4.918,00	885,24	5.803,24

4	Τ. Δ.Α.	44	15/4/2003	3.290,00	592,20	3.882,20
5	Τ. Δ.Α.	54	12/5/2003	4.761,00	856,98	5.617,98
6	Τ. Δ.Α.	66	08/6/2003	4.636,00	834,48	5.470,48
7	Τ. Δ.Α.	71	04/7/2003	3.905,00	702,90	4.607,90
8	Τ. Δ.Α.	74	05/8/2003	3.860,00	694,80	4.554,80
9	Τ. Δ.Α.	89	03/9/2003	3.170,00	570,60	3.740,60
10	Τ. Δ.Α.	41	29/9/2003	3.950,00	711,00	4.661,00
11	Τ. Δ.Α.	105	29/10/2003	4.332,00	779,76	5.111,76
12	Τ. Δ.Α.	116	18/11/2003	3.884,00	699,12	4.583,12
13	Τ. Δ.Α.	106	12/12/2003	3.548,00	638,64	4.186,64
ΣΥΝΟΛΟ				52.599,00	9.467,22	62.066,22

ΧΡΗΣΗ 2004

Ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «. . του ...» με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 27.815,50 € πλέον ΦΠΑ 5.006,79 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	127	28/1/2004	3.960,00	712,80	4.672,80
2	Τ.Δ.Α.	139	8/3/2004	4.050,00	729,00	4.779,00
3	Τ.Δ.Α.	163	20/4/2004	2.730,00	491,40	3.221,40
4	Τ.Δ.Α.	182	20/5/2004	3.097,00	557,46	3.654,46
5	Τ.Δ.Α.	171	6/7/2004	3.062,50	551,25	3.613,75
6	Τ.Δ.Α.	195	6/9/2004	3.780,00	680,40	4.460,40
7	Τ.Δ.Α.	214	7/10/2004	3.688,00	663,84	4.351,84
8	Τ.Δ.Α.	239	10/11/2004	3.448,00	620,64	4.068,64
ΣΥΝΟΛΟ				27.815,50	5.006,79	32.822,29

ΧΡΗΣΗ 2005

Ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «. . του» με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 30.423,00 € πλέον ΦΠΑ 5.717,09 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	270	20/1/2005	2.968,00	534,24	3.502,24
2	Τ.Δ.Α.	235	3/3/2005	3.280,00	590,40	3.870,40
3	Τ.Δ.Α.	294	14/4/2005	3.040,00	577,60	3.617,60
4	Τ.Δ.Α.	261	10/5/2005	3.500,00	665,00	4.165,00
5	Τ.Δ.Α.	310 Σ.Α'	3/8/2005	2.920,00	554,80	3.474,80
6	Τ.Δ.Α.	310	6/9/2005	3.255,00	618,45	3.873,45
7	Τ.Δ.Α.	323	5/10/2005	2.880,00	547,20	3.427,20
8	Τ.Δ.Α.	337	3/11/2005	3.320,00	630,80	3.950,80
9	Τ.Δ.Α.	353	3/12/2005	2.940,00	558,60	3.498,60
10	Τ.Δ.Α.	355	12/12/2005	2.320,00	440,80	2.760,80
ΣΥΝΟΛΟ				30.423,00	5.717,09	36.140,09

ΧΡΗΣΗ 2006

Ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 ένδεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «. . του ...» με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 35.753,00 € πλέον ΦΠΑ 6.793,07 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	376	3/1/2006	3.250,00	617,50	3.867,50
2	Τ.Δ.Α.	356	10/1/2006	3.456,00	656,64	4.112,64
3	Τ.Δ.Α.	385	1/3/2006	3.540,00	672,60	4.212,60
4	Τ.Δ.Α.	364	5/4/2006	3.250,00	617,50	3.867,50
5	Τ.Δ.Α.	378	12/5/2006	2.808,00	533,52	3.341,52
6	Τ.Δ.Α.	420	2/6/2006	3.250,00	617,50	3.867,50
7	Τ.Δ.Α.	436	10/7/2006	3.720,00	706,80	4.426,80
8	Τ.Δ.Α.	450	7/8/2006	2.352,00	446,88	2.798,88
9	Τ.Δ.Α.	456	13/9/2006	3.168,00	601,92	3.769,92
10	Τ.Δ.Α.	490	16/10/2006	3.440,00	653,60	4.093,60
11	Τ.Δ.Α.	439	4/12/2006	3.519,00	668,61	4.187,61
ΣΥΝΟΛΟ				35.753,00	6.793,07	42.546,07

ΧΡΗΣΗ 2007

Ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «. . του ...» με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 23.148,00 € πλέον ΦΠΑ 4.398,12 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

A/A	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	465	23/01/2007	3.214,00	610,66	3.824,66
2	Τ.Δ.Α.	637	11/02/2007	3.120,00	592,80	3.712,80
3	Τ.Δ.Α.	487	11/03/2007	3.152,00	598,88	3.750,88
4	Τ.Δ.Α.	497	02/05/2007	2.520,00	478,80	2.998,80
5	Τ.Δ.Α.	526	04/07/2007	3.112,00	591,28	3.703,28
6	Τ.Δ.Α.	543	06/08/2007	2.960,00	562,40	3.522,40
7	Τ.Δ.Α.	631	25/10/2007	3.250,00	617,50	3.867,50
8	Τ.Δ.Α.	620	18/12/2007	1.820,00	345,80	2.165,80
ΣΥΝΟΛΟ				23.148,00	4.398,12	27.546,12

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, 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 και 30 του ΠΔ 186/92. Καταλογίστηκε επίσης το αντίστοιχο πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση χρήσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για όλες τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι και 31/12/2007, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις, που παρέτειναν την παραγραφή, δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.
- 2) Έλλειψη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων για τη διενέργεια ελέγχου για τις χρήσεις 2005-2006, τα οποία να δικαιολογούν τη διενέργεια επανελέγχου.-Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας της συναλλαγής.
- 3) Παράνομη η επιβολή τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ, καθώς, ως καλόπιστος λήπτης των τιμολογίων, νομίμως εξέπεσε το σύνολο του αναλογούντος ΦΠΑ των επίδικων τιμολογίων.
- 4) Άλλως και όλως επικουρικά: παράνομη επιβολή τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ, καθώς στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόζονται ως ευνοϊκότερες διατάξεις, τα άρθρα 3 παρ 4 και 7 παρ 9 του Ν. 4337/2015, δυνάμει των οποίων καταργήθηκε το σχετικό πρόστιμο, άλλως και επικουρικά το άρθρο 55 παρ 2δ, δυνάμει του οποίου το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50%.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί Παραγραφής του δικαιώματος του δημόσιου για έκδοση πράξεων

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-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.*» Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).»

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «φύλλο ελέγχου και αν
ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου
όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.».

Επειδή, στο άρθρο 57 του Ν.2859/2000 ρητά 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.».

Κατ' εξαίρεση στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/200 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 οποιοδήποτε 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.»

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ** ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με το **άρθρο 87 του Ν. 4316/2014** ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

-Σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν. 4337/2015** που ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

-Σύμφωνα με την **παρ 2 του άρθρο 97 του Ν. 4446/2016** που ορίζει ότι : «2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «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.»

Σύμφωνα δε με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. **4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή

υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της αριθμ. .../....-2011 χειρόγραφης εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. . Θεσσαλονίκης, (όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ. .../..-2017 απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης προς την υπηρεσία μας), απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί της ελλείψεως συμπληρωματικών στοιχείων για τη διενέργεια του επανελέγχου, περί της ελλείψεως αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και περί πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, λόγω του ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε

μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή σχετικά, με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.**

Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 13/02/2017 εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΚΒΣ, ΦΠΑ και άρθρου 6, η ελεγχόμενη περαίωσε τις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, τα νέα στοιχεία όπως αναφέρονται ανωτέρω, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση με την ΠΟΛ 1144/1998 της χρήσης 2003 και την περαίωση με τον Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος) των χρήσεων 2004-2007.

Εν προκειμένω το αντικείμενο του επανελέγχου είναι η αξιοποίηση της διαβιβασθείσας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για τον εκδότη και απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί νέα και νόμιμα στοιχεία. Επειδή με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 2011/ 29-09-2011 (ΦΕΚ Β' 2187) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 5 του άρθρου 55 του Ν. 4002/ 2011, ανεστάλη η λειτουργία των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και μεταφέρθηκαν οι αρμοδιότητές τους στη ΔΟΥ ... [σχετ. και η ΠΟΛ 1167/ 2012]. Εν συνεχεία και βάσει της αυτής εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η αριθ.1092694 ΕΞ 2013/ 06-06-2013 (ΦΕΚ Β' 1404) απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών, με την οποία τροποποιήθηκε η πιο πάνω απόφαση και οι σχετικές αρμοδιότητες των Τμημάτων Δικαστικού και Ελέγχου της πρώην ενοποιημένης ΔΟΥ ... (... –Θεσσαλονίκης) μεταφέρθηκαν από 01-07-2013 στην ενοποιημένη πλέον ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης (... – ... – ...).

Η ως άνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος του προσφεύγοντος παραβάσεων.

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 άρθρ. 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 επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στον καταλογισμό του φόρου και στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης 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, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (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 προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη

του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».

Επειδή, στο άρθρο 31 ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μίας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της §20 του άρθρου 31 Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), σύμφωνα με την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 4023/2005, ΣτΕ 3988/1998, ΣτΕ 124/1998, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 105/1996, ΣτΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013, ΣτΕ 2649/2012, ΣτΕ 2012/2011, ΣτΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (20%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 7 παρ.3 περ. δ' του ν.4337/2015).

Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣτΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί**, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει...β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή, 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια

ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από .../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί «ελλείψεως συμπληρωματικών στοιχείων», περί «πλημμελούς εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «ανεπαρκούς αιτιολογίας» των προσβαλλόμενων πράξεων, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

-Η εκδότρια επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή, διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες **αλλά**

συναλλακτικώς ανύπαρκτη, εφόσον από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, της μη ύπαρξης αγορών και της έλλειψης προσωπικού και χωρίς οργανωτική δομή, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει το μεγάλο όγκο συναλλαγών που δηλώθηκε από τρίτους τις χρήσεις 2003- 2007, σύμφωνα με τις δηλώσεις του άρθρου 20 ΚΒΣ. Πιο συγκεκριμένα η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

α. Το γεγονός ότι δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία και δήλωσε προφορικά στον έλεγχο απώλεια.

β. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

γ. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ.

δ. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 παρ 1 του ΠΔ186/1992, παρά μόνο το έτος 2005 εκπρόθεσμα, και στην οποία δήλωσε ποσά αγορών και πωλήσεων πολύ μικρότερα σε σχέση με τις δηλώσεις τρίτων.

ε. Από το με αριθ. πρωτ. 4008889/3646/0030/5-6-09 έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ. ,προκύπτει ότι η εκδότρια επιχ/ση δεν πραγματοποίησε αγορές αγαθών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και φέρεται να έχει πωλήσει, όπως επίσης και από κανένα άλλο στοιχείο δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων και αγορές αναλωσίμων εκ μέρους της εκδότριας προκειμένου αυτά είτε να πωληθούν στην συνέχεια είτε να χρησιμοποιηθούν για την παροχή υπηρεσίας (καθαρισμοί κ.τ.λ.π.)

στ. Σε όλα τα φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ, ΤΠ-ΔΑ/ΣΕΙΡΑ Α΄) που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος, αναγράφεται ως τόπος αποστολής «Έδρα μας», δηλαδή οι εγκαταστάσεις της εκδότριας. Συγκεκριμένα ο ημιυπόγειος χώρος, επί της οδού, στην Θεσσαλονίκης, έχει εμβαδόν 45 τ.μ και κατόπιν, από τις 6/3/2007, το ισόγειο κατάστημα επί της οδού στην ... Θεσσαλονίκης έχει εμβαδόν 21 τ.μ και επομένως η εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να αποθηκεύει και να διακινεί από τις εγκαταστάσεις της, τις ποσότητες που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.

ζ. Στα Τ. Π. Υ., η περιγραφή των υπηρεσιών είναι συνοπτική, αόριστη και ασαφής. Δεν αναφέρονται οι συγκεκριμένες εργασίες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή, το ποσό της αμοιβής για κάθε εργασία και δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία για την μεταξύ τους συνεργασία, από το οποίο να προβλέπεται η καταβολή και ο τρόπος υπολογισμού της συγκεκριμένης αμοιβής.

η. Σε πολλές περιπτώσεις που φέρεται να παρέχει υπηρεσίες, όπως λειάνσεις, ειδικούς καθαρισμούς, απολυμάνσεις κ.τ.λ.π., για να είναι δυνατή η παροχή των υπηρεσιών αυτών θα πρέπει οι υπηρεσίες να εκτελούνται με την χρήση διαφόρων εργαλείων και εξαρτημάτων, τα οποία όμως δεν προκύπτει ότι είχε στην κατοχή της η εκδότρια, ή ότι μίσθωνε από τρίτους.

θ. Λαμβάνοντας υπόψη τις διακινήσεις των αγαθών που φέρεται να πουλάει και το μεγάλο όγκο των υπηρεσιών που αναγράφονται στα Τ.Π.Υ., συμπεραίνεται, ότι δεν είναι εφικτό όλες αυτές οι εργασίες να παρέχονται από ένα και μόνο άτομο .

ι. όλα σχεδόν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια εξοφλήθηκαν με μετρητά. Από όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος, μόνο σε πέντε περιπτώσεις η συνολική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη των 15.000,00€ και υπάρχει υποχρέωση να εξοφληθούν με δίγραμμη επιταγή.

ια. Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων εκδίδεται κατά τους τελευταίους μήνες της κάθε χρήσης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και μόνο νομότυπα υφίσταται χωρίς ουσιαστικά να έχει δραστηριότητα. Η θεώρηση φορολογικών στοιχείων έγινε με σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την κάρπωση των αναλογούντων φόρων ιδιαίτερα του ΦΠΑ και κατ' επέκταση του φόρου εισοδήματος από τους λήπτες των στοιχείων αυτών. Ιδιαίτερα η έκδοση φορολογικών στοιχείων έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθούν με αυτά οι λήπτριες επιχειρήσεις οι οποίες τα χρησιμοποιούν, καταχωρώντας τα στα λογιστικά βιβλία, δημιουργώντας την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ και επιτυγχάνοντας έτσι την μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φόρου και την μείωση των κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα λήπτη δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που αφορά στη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 134/2016 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που αφορά στη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αναγράφονται σε αυτό, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι

πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται ο λήπτης δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη (υπαρκτές συναλλαγές). Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί παράνομης επιβολής προστίμου ίσου με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου και όλως επικουρικά περί εσφαλμένης ερμηνείας/εφαρμογής του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου και συγκεκριμένα του προστίμου ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να προσδιοριστεί σε ποσοστό 50%

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του **αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013** «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013** «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών

ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά,

εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

« Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013** «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων».

Επειδή, με το άρθρο **3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015** καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της**. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της

καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Επειδή, με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 μεταξύ άλλων 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.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. 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 εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή

απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου....»

Επειδή, σύμφωνα με την με την **ΔΕΛ Γ 1080615 ΕΞ 2017**, της ΑΑΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (Φ.Ε.Κ. 74Α/19.5.2017) αναφορικά με πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) ορίζεται ότι: «....Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ανωτέρου άρθρου, οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για παραβάσεις για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου, ήτοι 13.05.2017, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, καθώς και για εκκρεμείς κατά την ίδια ημερομηνία υποθέσεις, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Επειδή εν προκειμένω, οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕ, ΦΠΑ, επιβολής προστίμων ΚΒΣ και άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, εκδόθηκαν στις/2017, (ήτοι πριν την εφαρμογή του Ν. 4472/2017).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΒΣ και άρθρου 6 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του ...» – **Α.Φ.Μ.**,

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	13.526,12
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	16.231,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	29.757,46 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.531,70
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	1.838,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.369,74 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.892,39
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	2.270,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	4.163,26 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.618,36
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	1.942,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.560,39 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	120,17
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	144,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	264,37 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	9.467,22
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	11.360,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	20.827,88 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	5.006,79
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	6.008,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	11.014,94 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	5.596,89
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	6.716,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	12.313,16 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	6.759,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	8.111,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.870,75 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	4.566,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	5.479,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.046,30 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	52.599,00 X 40% = 21.039,60 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	27.815,20 X 40% = 11.126,20 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	30.423,00 X 40% = 12.169,20 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006
	35.753,20 X 40% = 14.301,20 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	23.148,00 X 40% = 9.259,20 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	9.467,22 X 3 = 28.401,66 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	5.006,79 X 3 = 15.020,37 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	5.717,09 X 3 = 17.151,27 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006
	6.793,07 X 3 = 20.379,21 €
Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	4.398,12 X 3 = 13.194,36 €

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.