



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1095/02-05-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ και ημερομηνία .../.../2017 συμπληρωματικό Υπόμνημα τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) για τη διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004).

β. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

γ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2004.

δ. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2004.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος τ... ανωτέρω προσφεύγο.... .

6. Την από .../.../2017 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Να σημειωθεί ότι ... προσφεύγ....., σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “*taxis*” της Α.Α.Δ.Ε., διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έναρξη εργασιών

την .../.../1994 και διακοπή εργασιών την .../.../2005, ασκούσε δε ως κύρια επιχειρηματική δραστηριότητα την «Κατασκευή Φωτεινών Πινακίδων, Φωτεινών Επιγραφών και Παρόμοιων Ειδών» και τηρούσε δεύτερης κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992).

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής**, η οποία **ασκήθηκε εμπρόθεσμα** και του με αριθμό πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ** και ημερομηνία .../.../2017 **συμπληρωματικού Υπομνήματος** τ... προσφεύγο..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής και του συμπληρωματικού Υπομνήματος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-2016 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, για τη διαχειριστική περίοδο 2004, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ύψους 9.818,18 €,** επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρησή τ..., διαπιστώθηκε ότι **είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ..., κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αγορών, συνολικής καθαρής αξίας 24.545,44 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 4.418,17 € και καθαρής αξίας άνω των 880,00 € έκαστο, έκδοσης της ατομικής επιχείρησής «..... του» με Α.Φ.Μ.:** προς τ...ν προσφεύγο....., τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.**

Η ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής επιχείρησής τ... προσφεύγο..... των ανωτέρω τεσσάρων (4) επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών, συνιστά, εκ μέρους τ..., παράβαση, σε ισάριθμες περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004 που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.: 24.545,44 € x 40% = 9.818,18 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.)** εδράζεται στις διαπιστώσεις, στο πόρισμα και στις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ.**, για τη **διαχειριστική περίοδο 2004** της ατομικής επιχείρησής τ... προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **κύριος φόρος 35.910,44 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) 43.092,53 €,** ήτοι **συνολικός φόρος 79.002,97 €,** επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρησή τ..., διαπιστώθηκε ότι **είχε υποπέσει στις παραβάσεις που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο,** εξαιτίας των οποίων **τα βιβλία και στοιχεία τ..., για το ανωτέρω οικονομικό έτος, κρίθηκαν ανακριβή,** κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περίπτωση γ) και παράγραφος 7 πρώτο εδάφιο περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) και, συνεπώς, **το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ... προσδιορίστηκε εξωλογιστικώς,** κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Μερικού Ελέγχου**

Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

3.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **κύριος φόρος 4.418,18 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) 5.301,82 €, ήτοι συνολικός φόρος 9.720,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρησή τ..., διαπιστώθηκε ότι **είχε συμψηφίσει**, κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, **Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 4.418,17 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο.**

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .**

4.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 13.254,51 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρησή τ..., διαπιστώθηκε ότι **είχε συμψηφίσει**, κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, **Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 4.418,17 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο.**

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α.: 4.418,17 € x 3 = 13.254,51 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 **Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .**

... προσφεύγ..... **Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2017 ΕΜΠ και ημερομηνία .../.../2017 συμπληρωματικό Υπόμνημά τ..., ζητά να γίνουν αυτά δεκτά και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:**

1.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση στ... προσφεύγο..... των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που αφορούν στο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), είχε παραγραφεί πριν από τον χρόνο της επίδοσής τους σε αυτόν, ήτοι πριν από την .../12/2016.

2.

Υποχρεωτική η μη επιβολή και κατάργηση των προστίμων για τον Φ.Π.Α., λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, οι οποίες δεν προβλέπουν, πλέον, τα συγκεκριμένα πρόστιμα, οι δε μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 καθίστανται ανίσχυρες.

3.

Ανεπαρκής απόδειξη και ελλιπής αιτιολογία της κρίσης περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών τ... προσφεύγο..... και ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητάς τους.

4.

Αναιτιολόγητη και νομικώς και ουσιαστικώς αβάσιμη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων τ... προσφεύγο..... ως ανακριβών και, συνεπεία τούτης, εσφαλμένος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) εξωλογιστικώς.

5.

Εσφαλμένη η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ., χωρίς να ληφθούν υπ' όψιν τα δεδομένα της κοινής πείρας κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 3 του Ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγ. 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι **«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»**, με τις διατάξεις **δε** του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι **«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)»**, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), με τις οποίες ορίζεται ότι

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

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.».

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000) ορίζεται ότι

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»,

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με τις οποίες ορίζεται ότι

«2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι, όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, οι προθεσμίες για την υποβολή, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) και της Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 2004 έληγαν εντός του έτους 2005 και οι Δηλώσεις υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα εντός του 2005. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί δεκαετούς παραγραφής, η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση στ... προσφεύγο..... των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων καταλογισμού και επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), οι οποίες αφορούν στο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2015.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται 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 την 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε κατά την .../12/2015 την με αριθμό/...../....-12-2015 (“elenxis”) εντολή φορολογικού ελέγχου για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... . Όπως δε προαναφέρθηκε, η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων που αφορούν στο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2015. Δεδομένης, όμως, της ανωτέρω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε κατά την .../12/2015, δηλαδή πριν από την 31/12/2015 που είναι ο χρόνος της κατά το πρώτον παραγραφής, το εν λόγω δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου παρατείνεται για ένα (1) επιπλέον έτος, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4337/2015, δηλαδή έως την 31/12/2016. Η δε κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στ... προσφεύγο..... είχε συντελεστεί νόμιμα, δια επιδόσεως κατά την .../12/2016, δηλαδή πριν από την 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων πριν από τον

χρόνο της επίδοσής τους σε αυτ...ν, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 περίπτωση δ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«δ) Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 32.4. του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«32.4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παράγραφος 10 και 6 του Ν.2523/1997, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς «του άρθρου 55 παράγραφος 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 4 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφοι 1 και 8 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι
«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31/12/2013 ή υποθέσεις από 01/01/2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 01/01/2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν.4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

8. 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, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν προκύπτει ... προσφεύγο..... να έχει υποβάλλει την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Ν.4337/2015 ανέκκλητη δήλωση.

Κατά συνέπεια, ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί υποχρεωτικής μη επιβολής και κατάργησης των προστίμων για τον Φ.Π.Α. βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4337/2015, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., περί ανεπαρκούς απόδειξης και ελλιπούς αιτιολογίας της κρίσης που αφορά στην εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων και περί ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης της εικονικότητας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως

αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«4. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον,

να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣΤΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003).

Επειδή, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει: β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή από σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 117/2013)

«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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 εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.** Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας 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 εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «2. **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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (**ΣτΕ 2056/1994**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣτΕ 478/1998**).

Επειδή, από την Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ.
για την εκδότη ατομική επιχείρηση «..... **ΤΟΥ**» με

Α.Φ.Μ.: και τις από .../.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τις διαπιστωθείσες, σε βάρος τ..., παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία τ... των τεσσάρων (4) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περιπτώσεις γ) και στ) παράγραφος 7 περίπτωση α) του πρώτου εδαφίου και περίπτωση ε) του δεύτερου εδαφίου και παράγραφος 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά, ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο, φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά, ως προς την ποσότητα ή την αξία, τέτοια στοιχεία,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή την μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτόν παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3.

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

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000,00) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000,00) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση, τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον, αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση, ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά, όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του κώδικα αυτού.».

Επειδή, ... προσφεύγ..... έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τ..., κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004, τα τέσσερα (4) επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 24.545,44 € πλέον Φ.Π.Α. 18%

4.418,17 € και καθαρής αξίας άνω των 880,00 € έκαστο, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς τ..ν προσφεύγο..... . Τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα τ... προσφεύγο..... από ατομική επιχείρηση και από κάθε άλλη πηγή, για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ανήλθαν σε 244.605,69 €. Το ποσοστό της συνολικής καθαρής αξίας των τεσσάρων (4) επίμαχων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων επί των ανωτέρω δηλωθέντων συνολικών ακαθαρίστων εσόδων είναι περίπου 10,03% (24.545,44 € : 244.605,69 € ≈ 10,03%), δηλαδή μεγαλύτερο από το μέγιστο όριο του τρία τοις εκατό (3%) που προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 περίπτωση α) του πρώτου εδαφίου του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Ωστόσο, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 8 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι, για τις περιπτώσεις που υπόκεινται, ουσιαστικά, στις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του εν λόγω Π.Δ. και αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 και έπειτα, το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του ίδιου Π.Δ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι
«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και, γενικά, όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (διαφύλαξη λογιστικών αρχείων) παράγραφος 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/2014), οι οποίες ισχύουν από την 01/01/2015 που καταργήθηκε ο Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), ορίζεται ότι
«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:
α) Πέντε (5) έτη από την λήξη της περιόδου.
β) Τον χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (βιβλία και στοιχεία) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 01/01/2014, ορίζεται ότι
«2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:
α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή
β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από την Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτήν, ή
γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1232/15-10-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν οδηγίες προς τις φορολογικές αρχές για την επιλογή και τον έλεγχο των παραγραφόμενων υποθέσεων των διαχειριστικών περιόδων 2000 – 2007.

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1260/06-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του Κεφαλαίου Ε' της εγκυκλίου ΠΟΛ.1232/15-10-2013 ως ακολούθως:

«Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο, με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της.

Η επιστολή θα συντάσσεται ως το συνημμένο υπόδειγμα.».

Στο δε υπόδειγμα της ανωτέρω επιστολής επισημαίνεται ρητώς η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης μέχρι το πέρας του ελέγχου και ότι με τις

διατάξεις της περίπτωσης θ) της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), ορίζεται ότι η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγράφων για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., συνιστά αυτοτελή παράβαση και ασκεί ουσιαστική επίδραση στο κύρος των βιβλίων.

Στην προκειμένη περίπτωση και από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και τα στοιχεία του φακέλου, η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) φέρεται να μην είχε αποστείλει δια συστημένης επιστολής στ... προσφεύγο..... έγγραφη γνωστοποίηση της έκδοσης εντολής ελέγχου με τον αριθμό αυτής, ως όφειλε. Για την εξακρίβωση αυτού, η Διεύθυνσή μας απέστειλε προς την εν λόγω Δ.Ο.Υ. το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ και ημερομηνία .../.../2017 έγγραφο, στο οποίο η Δ.Ο.Υ. δεν ανταποκρίθηκε έως τη σύνταξη της παρούσας. Η ανωτέρω παράλειψη – μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας, εκ μέρους της Δ.Ο.Υ., ηδύνато ευλόγως να δημιουργήσει κατά την 31/12/2015 στ... προσφεύγο..... βέβαιη πεποίθηση ότι δεν είχε, πλέον, υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων τ... για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, δεδομένης της παρέλευσης όχι μόνον πέντε (5) ετών αλλά δέκα (10) ετών, καλύπτοντας και το ενδεχόμενο διενέργειας ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Πράγματι, ... προσφεύγο..... προσκόμισε στον έλεγχο την με αριθ. πρωτ./-...-2016 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986, με την οποία δήλωσε ότι τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής τ... επιχείρησης είχαν καταστραφεί. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. προέβη στην απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων τ... προσφεύγο..... ως ανακριβών, σύμφωνα με τις διατάξεις της του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), λόγω αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και ουσιώδους αλλοίωσής τους (ενότητα 9 «Πόρισμα Ελέγχου» της από .../.../2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της εν λόγω Δ.Ο.Υ.). Ωστόσο, **καίτοι θεωρηθεί ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., ελλείψει βιβλίων και στοιχείων, τούτο οφείλεται σε υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ. και όχι τ... προσφεύγο....., στο πλαίσιο των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.**

Κατά συνέπεια, **ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί αναιτιολόγητης και νομικώς και ουσιαστικώς αβάσιμης απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων τ... ως ανακριβών και, συνεπεία τούτης, εσφαλμένου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) εξωλογιστικώς, πρέπει να γίνει δεκτός ως προς την φορολογία Εισοδήματος, τα βιβλία και στοιχεία τ... προσφεύγο....., για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), πρέπει να κριθούν ακριβή, το δε καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ... να προσδιοριστεί λογιστικώς.**

Επειδή, μετά από τα ανωτέρω εκτεθέντα, παρέλκει η εξέταση του πέμπτου προβαλλόμενου λόγου τ... προσφεύγο..... .

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματός τ..., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), λογιστικώς, κρίνοντας τα βιβλία και στοιχεία τ... ακριβή και εκ τούτου:

1.

Την επικύρωση των με αριθμούς/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.),/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004.

2.

Την τροποποίηση της με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος λογιστικώς, ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση		Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Ποσά παρούσας Απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)	Διαφορά μεταξύ ποσών παρούσας Απόφασης και Δήλωσης
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα		8.577,42	104.376,90	33.079,45	24.502,03
Φόρος	Πιστωτικό ποσό που επιστράφηκε στον φορολογούμενο	780,60	—	—	780,60
	Χρεωστικό ποσό	—	35.910,44	6.610,83	6.610,83
Κύριος φόρος		—	35.910,44	7.391,43	7.391,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		—	43.092,53	8.869,72	8.869,72
Συνολικός φόρος	Για καταβολή	—	79.002,97	16.261,15	16.261,15
	Για επιστροφή (επιστράφηκε στον φορολογούμενο)	780,60	—	—	—

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενα ποσά φόρων και προστίμων με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)]

1.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτ. β) του Ν.4337/2015,

δηλαδή

24.545,44 € x 40% = 9.818,18 €.

2.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία τροποποιείται ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	7.391,43 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%):</u>	<u>8.869,72 €</u>
Συνολικός φόρος για καταβολή:	<u>16.261,15 €</u>

3.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (N.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	4.418,18 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%):</u>	<u>5.301,82 €</u>
Συνολικός φόρος για καταβολή:	<u>9.720,00 €</u>

4.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή

$$4.418,17 \text{ €} \times 3 = \underline{13.254,51 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ... προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.