



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 7/10/2016

Αριθμός απόφασης: 1153

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ** κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, διαχειριστικών περιόδων 12/12/2002-31/12/2002 & 01/01/2003-29/11/2003 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικών περιόδων 12/12/2002-31/12/2002 & 01/01/2003-29/11/2003 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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:

Ο Προϊστάμενος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με την από 11/05/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία με το υπ' αρ..... **έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης** (αρ. πρωτ. εισερχομένου), εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή ελέγχου** (σε συνέχεια και σε αντικατάσταση των υπ' αρ. εντολών ελέγχου της Δ' και της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αντίστοιχα), με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», προέκυπτε ότι **ο προσφεύγων ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ**

Επίσης, από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....» προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της (29/6/2001 - 31/8/2006) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση

έλαβε από 05/07/2001 ως 31/12/2005, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου χρυσού και αργυρού. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω 9 επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα Κυπριακής υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των, επιχειρούσαν είτε **την διακίνηση λαθραίου χρυσού, αργυρού κλπ., είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίησή, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου χρυσού και αργυρού, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργυρού που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «.....» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και **οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές**.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα (λήπτη της επιχείρησης στις χρήσεις 2002-2003). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού

500,06€ για την διαχειριστική περίοδο 12/12/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση των ακόλουθων δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.500,28€ πλέον Φ.Π.Α. 450,05€.

<u>A/A</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.884,00	339,12	2.223,12
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	616,28	110,93	727,21
ΣΥΝΟΛΟ				2.500,28	450,05	2.950,33

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **6.474,21€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 29-11/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση των ακόλουθων σαράντα ενός (41) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 32.371,07€ πλέον Φ.Π.Α. 5.826,79€.

<u>A/A</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	308,14	55,47	363,61
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	302,28	54,41	356,69
3	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	149,70	26,95	176,65
4	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	374,25	67,37	441,62
5	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.138,80	204,98	1343,78
6	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	71,90	12,94	84,84
7	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	575,20	103,54	678,74
8	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	575,20	103,54	678,74
9	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	435,90	78,46	514,36
10	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	431,40	77,65	509,05
11	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	719,00	129,42	848,42
12	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	418,20	75,28	493,48
13	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	139,40	25,09	164,49
14	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	413,79	74,48	488,27
15	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	689,65	124,14	813,79
16	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	689,65	124,14	813,79
17	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	675,00	121,50	796,5

18	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	272,92	49,13	322,05
19	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	975,80	175,64	1151,44
20	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	697,00	125,46	822,46
21	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.453,00	261,54	1714,54
22	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.467,40	264,13	1731,53
23	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.173,92	211,31	1385,23
24	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	924,42	166,40	1090,82
25	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	537,92	96,83	634,75
26	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.120,00	201,60	1321,6
27	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	657,60	118,37	775,97
28	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.210,50	217,89	1428,39
29	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.452,60	261,47	1714,07
30	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	807,00	145,26	952,26
31	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	807,00	145,26	952,26
32	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.600,00	288,00	1888
33	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.540,77	277,34	1818,11
34	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	741,00	133,38	874,38
35	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.320,75	237,74	1558,49
36	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	733,75	132,08	865,83
37	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	462,21	83,20	545,41
38	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.526,00	274,68	1800,68
39	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	471,00	84,78	555,78
40	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	770,35	138,66	909,01
41	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.540,70	277,33	1818,03
ΣΥΝΟΛΟ				32.371,07	5.826,79	38.197,86

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικών περιόδων 12/12/2002-31/12/2002 & 01/01/2003-29/11/2003 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- ✓ **Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- Έλλειψη αιτιολογίας και ουσιαστικής ακροάσεως εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.** Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές. Ο εν λόγω προμηθευτής ήταν επιχείρηση που ασκούσε δραστηριότητα, προμήθευε εκατοντάδες επιχειρήσεις στην Βόρεια Ελλάδα και εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των τιμολογίων ως όφειλε, καθώς οι συναλλαγές αφορούν μια νόμιμη λειτουργούσα και όχι μια ανύπαρκτη επιχείρηση. Η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ είναι ελλιπής ως προς την αιτιολογία της, καθώς ενώ

κατά την περιγραφή του κυκλώματος εμπορίας παράνομου χρυσού και αργυρού αναφέρεται σε λαθρεμπορία χρυσού και νομιμοποίηση εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν από τρίτους προμηθευτές στο πόρισμά της αναφέρεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές χωρίς την διακίνηση εμπορεύματος, δίχως να αιτιολογεί την κρίση της αυτή. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου Δ' Θεσσαλονίκης δεν προέβη ως όφειλε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρά στηρίχθηκε στο αυθαίρετο πόρισμα της έκθεσης του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων συνυποβάλλει τα εξής:

- Αντίστοιχη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ Ιωαννίνων σε βάρος της επιχείρησης (Έμπορος χρυσού στα Ιωάννινα , ο οποίος προμηθεύτηκε στις χρήσεις 1999-2002 από τις ίδιες (με την) ανύπαρκτες επιχειρήσεις εμπορεύματα. Οι εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο** όπως στην περίπτωση των
- Τις αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες δικαιώθηκε στην ατομική του επιχείρηση ο (διαχειριστής της) για τις χρήσεις 2000 & 2001 για παρόμοιες συναλλαγές, οι οποίες είχαν κριθεί εικονικές από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.
- Την με αριθμό /2012 τελεσίδικη απόφαση του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία κρίθηκε ότι τα μέλη του κυκλώματος εμπορίας χρυσού δεν εμπλέκονται σε εικονικές ως προς το εμπόρευμα πωλήσεις, αλλά σε εικονικές ως προς το πρόσωπο συναλλαγές.
- Την από 11/2/2011 έκθεση ελέγχου της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητή χρυσού, ο οποίος επίσης προμηθευόταν εμπορεύματα από το κύκλωμα, η οποία αναφέρεται σε λαθρεμπόριο χρυσού.
- Την από έκθεση ελέγχου της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητή χρυσού στο πόρισμα του οποίου αναφέρει ότι αυτός έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Την Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με ελεγχόμενο άλλον πελάτη της στο πόρισμα της οποίας καταλήγει ότι οι συναλλαγές με την εταιρία "..... είναι πραγματικές».
- Δημοσιεύματα εφημερίδων, που αναφέρονται στο παράνομο κύκλωμα εμπορίας μετάλλων.
- Αντίγραφο βεβαίωσης του Σωματείου Χρυσοχόων- Αργυροχρυσοχόων Θεσσαλονίκης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρία ήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματείου.
- Ένορκη βεβαίωση δεκαπέντε υπαλλήλων ή προσώπων σχετιζόμενων με τον χώρο των αργυροχρυσοχόων, οι οποίοι δηλώνουν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά. Τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.

- Βεβαίωση του ΚΤΕΛ στη Θεσσαλονίκη ότι ο διαχειριστής της καθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα.
 - Κατάσταση πελατών της επιχείρησης (206 μεταξύ των οποίων Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίοι επίσης κατηγορούνται για λήψη εικονικών τιμολογίων.
- ✓ **Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υπήρξε καλόπιστος λήπτης των υπό κρίση τιμολογίων,** καθώς συναλλασσόταν με μια νόμιμα λειτουργούσα επιχείρηση, χωρίς να είναι σε θέση να αντιληφθεί την ενδεχομένως παράνομη δράση των αρχικών προμηθευτών αυτής.
 - ✓ **Έλλειψη ακροάσεως.** Δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος και δεν αιτιολογήθηκε η άρνησή τους. Ουδέποτε της δόθηκε η δυνατότητα να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής διοίκησης.
 - ✓ **Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.** Οι διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με μια σειρά νόμων (Ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/10, 3888/10, 4001/11, 4098/2012, 4141/13) αφορούν αποκλειστικά τα έτη των οποίων το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται πρωτογενώς και όχι προηγούμενα έτη, για τα οποία ήδη είχε δοθεί παράταση με προγενέστερους νόμους.
 - ✓ **Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.** Το πληροφοριακό δελτίο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης και η σχετική έκθεση ελέγχου, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς πρόκειται για στοιχεία τα οποία ήταν ήδη γνωστά στις φορολογικές αρχές και για τα οποία είχαν ήδη εκδοθεί διάφορες εκθέσεις ελέγχου της διοίκησης
 - ✓ **Ο προσφεύγων έχει περαιώσει οριστικά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους,** είχε δικαίωμα καταστροφής των βιβλίων της και ως εκ τούτου η φορολογική διοίκηση δεν δύναται να επανέλθει επιβάλλοντας εν νέου φόρους και πρόστιμα. Βάλλεται ευθέως η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- καλοπιστίας του λήπτη.

Για την χρήση 2002:

- **Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται

με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

- **Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»
- **Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».
- **Επειδή**, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).
- **Επειδή**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

- **Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων/](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων/))
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό** είναι το στοιχείο που **εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο**, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).
- **Επειδή**, την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων αποτελούν οι συνταχθείσες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....». Η εν λόγω έκθεση, ωστόσο, δεν διέπεται

από την απαιτούμενη σαφήνεια και πληρότητα, στοιχεία που θεωρούνται απαραίτητα (βάσει των όσων έχουν ήδη αναφερθεί ανωτέρω) για την νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα, η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....», προκειμένου να επεξηγήσει τη δράση του κυκλώματος εμπορίας χρυσού, αναφέρει σε διάφορα σημεία της: “ *Οι επιχειρήσεις που έκαναν τις αγορές από τη «Β» εκπίπτουν τον Φ.Π.Α. που πλήρωσαν στην «Β» και στη συνέχεια **πουλούν χρυσό** σε περισσότερες υπαρκτές και νόμιμα λειτουργούσες εταιρείες σε διάφορα μέρη και συγκεκριμένους συνεργάτες - εμπόρους στην Αθήνα, Θεσσαλονίκη, Γιάννενα και σε άλλες πόλεις της Ελλάδας, που με τη σειρά τους πουλάνε σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας. Τον εισπραττόμενο Φ.Π.Α. από τα εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας δεν τον αποδίδουν ποτέ στο Ελληνικό Δημόσιο. Σε άλλες περιπτώσεις λειτουργεί η ίδια μεθοδολογία με τα ίδια πρόσωπα πλην όμως δεν διακινείται καθόλου χρυσός, αλλά **καλύπτουν τον παρανόμως εισαχθέντα χρυσό από άλλα πρόσωπα**, με φορολογικά στοιχεία που ελέγχονται για εικονικότητα..... Από το πιο πάνω έγγραφο γνωρίζουμε ότι τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συστήνουν εταιρίες συνήθως Μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. με σκοπό είτε τη **διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων** (χρυσού, αργύρου κ.λ.π.) είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα επιχειρείται η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, **εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. ‘..... Η ελεγχόμενη λειτουργεί στο συγκεκριμένο κύκλωμα ως απομονωτής δηλαδή ως μία επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους διοργανωτές της απάτης για να διαστρεβλώσουν τις πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών. **Ενεργεί ως κανονικός έμπορος που αγοράζει και που παρέχει τα αγαθά στην εγχώρια αγορά**».*

Η έκθεση ωστόσο αν και στο σκεπτικό της αναφέρει σαφώς ότι η εταιρία «.....» πουλούσε στα εργαστήρια χρυσοχοΐας , μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα, λαθραίο χρυσό και αργυρό, το οποίο είτε το προμηθευόταν από τα μέλη του κυκλώματος είτε από τρίτους, εντούτοις καταλήγει στο **αντιφατικό συμπέρασμα** ότι συλλήβδην όλες οι πωλήσεις της επιχείρησης είναι εικονικές, δίχως να προβεί σε οποιοδήποτε περαιτέρω διασταυρωτικό έλεγχο περί αυτού και με μοναδικό αιτιολογικό ότι οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις ήταν ανύπαρκτες.

- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, η φορολογική αρχή φέρει καταρχήν το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και προς τούτου αρκεί η απόδειξη ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Εν προκειμένω, η προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», όπως προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης, όσο και από τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν (ένορκες βεβαιώσεις , έγγραφο της συντεχνίας Χρυσοχόων κ.α.) φέρεται να ήταν υπαρκτή επιχείρηση, η οποία ανταποκρινόταν στις φορολογικές της υποχρεώσεις και στις κλήσεις της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο όποτε αυτό απαιτούνταν. Συγκεκριμένα η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρει: «*Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, εκτός του βιβλίου Απογραφών κατά τις χρήσεις 2005 και 2006.....Από τον έλεγχο στην επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που εμφανίζει με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις*

δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους..... Όσον αφορά τις πωλήσεις, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Τιμολόγια, πουλά χονδρικής σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας κυρίως στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, άργυρο ακατέργαστο, σύρμα αργύρου και χρυσό ακατέργαστο μετρητοίς και επί πιστώσει. Τα επί πιστώσει Τιμολόγια - Δελτία αποστολής εξοφλούνται με επιταγές ή μετρητά με τα αντίστοιχα Γραμμάτια είσπραξης. Τόπος φόρτωσης στα Τιμολόγια - Δελτία αποστολής αναφέρεται η έδρα της ελεγχόμενης και οι ποσότητες που αφορούν μπορούν να μεταφερθούν χωρίς φορτηγά, μια και αφορούν ποσότητες από ελάχιστα γραμμάρια (χρυσός) έως και λίγα κιλό (άργυρος). Οι εμφανιζόμενες πωλήσεις είναι μεγαλύτερες σε αξία από τις εμφανιζόμενες αγορές και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους».

Επιπρόσθετα, από τη βεβαίωση του Σωματίου Χρυσοχόων- Αργυροχρυσοχόων Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η εταιρίαήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματίου. Τέλος, δεκαπέντε υπάλληλοι και πρόσωπα σχετιζόμενα με τον χώρο των αργυροχρυσοχόων σε ένορκη βεβαίωση δήλωσαν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά και ότι τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.». Οι φορολογικές αρχές, ωστόσο, (ΠΕΚ Θεσσαλονίκης- Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) αν και είχαν να διαλευκάνουν συναλλαγές μεταξύ υπαρκτών επιχειρήσεων (.....και αργυροχρυσοχόοι) περιορίστηκαν στο να καταλήξουν στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι επειδή οι αγορές τηςείναι εικονικές, τότε και οι πωλήσεις της είναι εικονικές, δίχως να προβούν σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών, επιταγών κ.α.

- **Επειδή,** το Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρησηαπό τους εμπλεκόμενους στο κύκλωμα εμπορίας χρυσού εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή (ΠΕΚ Ιωαννίνων- υπόθεση), η οποία στο πόρισμά της δέχεται για τους ίδιους προμηθευτές εικονικότητα των φορολογικών τους στοιχείων μόνο ως το πρόσωπο του εκδότη, υιοθετώντας τη θέση ότι διακινούνταν χρυσός και αργυρός, μέταλλα τα οποία στην συνέχεια προμηθεύονταν τα υπόλοιπα εργαστήρια χρυσοχοΐας.
- **Επειδή,** το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ./2016 **τελεσίδικη απόφαση,** με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναίρετα, θέτοντας επί της ως άνω απόφασης την από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως

αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου.

- **Επειδή**, από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες να αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών. Ο έλεγχος στο πόρισμά του καταλήγει ότι οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Χωρίς ωστόσο να είναι σε θέση να υποδείξει τον έτερο των συναλλασσόμενων, πλην του προσφεύγοντος.
- **Επειδή**, κατόπιν όλων των ανωτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. δεν συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ., υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, με αποτέλεσμα αυτή να καθίσταται ακυρωτέα εκ του λόγου αυτού.
- **Επειδή**, δια της παρούσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός**.

Για την χρήση 2003:

- **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 **N.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. 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**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς

ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή,** το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ./2016 **τελεσίδικη απόφαση,** με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την απόυποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου. **Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για την κρινόμενη χρήση 2003.**

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης ουσιαστικής ακροάσεως των απόψεων του προσφεύγοντος από την ελεγκτική αρχή.

- **Επειδή,** στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».
- Σύμφωνα, επίσης, με το άρθρο 62 §1 του ίδιου νόμου: 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.

- **Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε ορθώς η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, με την από 19/02/2016 έκθεση επίδοσης κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.. Κατόπιν, ο προσφεύγων με το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημά του εξέθεσε αναλυτικά τις απόψεις του, προσκομίζοντας μια σειρά από έγγραφα, που ενίσχυαν του ισχυρισμούς του. Η φορολογική αρχή στην συνέχεια αξιοποιώντας το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων, τροποποίησε την αρχική κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, μετατρέποντάς την σε εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποδεχόμενη με τον τρόπο αυτό ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές αλλά ότι έχουν πραγματοποιηθεί με άλλον αντισυμβαλλόμενο. Επιπλέον, στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αναλυτικά και στους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, οι οποίοι εκτέθηκαν στα πλαίσια της διαδικασίας έκδοσης των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **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».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 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». Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «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 Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- **Επειδή**, σύμφωνα με 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) 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.....
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **87§1 του Ν.4316/2014** 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: α) και 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, καθώς και από την Αρχή

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72§3 του ν.4174/2013 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**, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους. Ο έλεγχος στον προσφεύγοντα κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (.....έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Περαιτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου εξέδωσε την υπ' αρ.εντολή ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος, η οποία εκκρεμούσε στις 31/12/2013, δίνοντας παράταση στην παραγραφή των υποθέσεων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους έως τις 31/12/2016, οι οποίες αρχικά παραγράφονταν το πρώτον στις 31/12/2013 & 31/12/2014 αντίστοιχα

Ως προς τους ισχυρισμούς περί καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης λόγω περαίωσης των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ)η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε

τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.

Σύμφωνα δε, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «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 Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ)».

- **Επειδή,** 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.»
- **Επειδή** με το άρθρο 9§4 του Ν. 3888/10 ορίζονται τα εξής: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».
- **Επειδή,** στο άρθρο 13 του Ν. 3888/10 δίνεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό των Οικονομικών να καθορίζει:β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία..... ι) Ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 6, της παραγράφου 3 του άρθρου 7 και των άρθρων 8 και 11 ...».
- **Επειδή,** στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1019/2011 ορίζονται σαφώς τα εξής: «Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, **συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ.** που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, **σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου,** οι οποίες μαζί με τις

εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.....».

- **Επειδή**, σύμφωνα 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**, στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ. /17-6-2011 έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων, διά της αποδοχής του υπ' αρ. /2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με τον Ν. 3888/2010, χρήσεων 2002-2003. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και ανυπαρξίας νέων συμπληρωματικών στοιχείων κρίνεται παντελώς αβάσιμος.
- **Επειδή**, όσον αφορά τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθώς παραβιάζουν ευθέως την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.
Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικουμένου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε

από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε η Διοίκηση να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.
- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

ΤΗΝ ΕΝ ΜΕΡΕΙ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 12/12/2002-31/12/2002

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 29/11/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	6.474,21€

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

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).