



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 09-09-2016

Αριθμός απόφασης: 969

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333246
ΦΑΞ : 2313333258

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 π.δ. 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 14/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου Δράμας επί της οδού με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμ./28-12-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

4. Τη με αριθμ./28-12-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./14-4-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../8-3-2014 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε έπειτα και από την με αριθμ./01-04-2013 χειρόγραφη εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν 2859/2000 για τη φορολογική περίοδο 1-1-2001 έως 31-12-2001. Ο ως άνω έλεγχος διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη α) το Δελτίο Πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.), της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ, β) το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών και γ) την με αριθμ...../2007 Α.Ε.Π. της ΔΟΥ

Ειδικότερα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ./28-12-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 1.987,41€ και πρόσθετος φόρος ύψους 2.384,89€ για τη **φορολογική περίοδο 1-1-2001 έως 31-12-2001**. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διότι κατά την ως άνω χρήση αποδέχθηκε, έλαβε και χρησιμοποίησε συνολικά δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας ΚΒΣ εξόδων (ΤΠ-ΔΑ) με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 3.762.285δρχ (11.041,19€) πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ συνολικής αξίας 677.210δρχ (1.987,41€). Ο έλεγχος αποδέχεται τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση ενώ οι φορολογητέες εισροές και δαπάνες θα μειωθούν με τα ποσά των εικονικών τιμολογίων.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της υπ'αριθμ...../28-12-2015 οριστική πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και ισχυρίζεται ότι:

1. Με την υπ'αριθμ...../15-12-2008 αμετάκλητη απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου, κηρύχθηκε αθώος για το ποινικό αδίκημα της αποδοχής εικονικών τιμολογίων.
2. Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αυθαίρετη αφού δεν στηρίζεται σε διαπιστώσεις από ουσιαστικό έλεγχο της επιχείρησής του αλλά ούτε και σε οποιοδήποτε άλλο νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο αλλά σε υποθέσεις, παραλείψεις ή φορολογικές παραβάσεις άλλων επιχειρήσεων.
3. Τα εμπορεύματα που προμηθεύτηκε από την «.....» δεν ήταν αναλώσιμα που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για την αύξηση των εξόδων της επιχείρησης και τη μείωση των καθαρών εσόδων αλλά ήταν εμπορεύματα απολύτως συναφή με το αντικείμενο της επιχείρησής του, τα οποία αγόρασε για μεταπώληση.
4. Η φορολογική αρχή προσπαθεί να αντιστρέψει το βάρος της απόδειξης και επιβάλλει σε αυτόν να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών παραβιάζοντας το νόμο, τις αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.
5. Τελούσε σε καλή πίστη μη γνωρίζοντας την τυχόν παραβατική συμπεριφορά της εκδότριας εταιρίας, καθώς αυτή ήταν εταιρία υπαρκτή από νομική και φορολογική άποψη, είχε κάνει κανονικά δήλωση έναρξης και άσκησης επιτηδεύματος, είχε ΑΦΜ και ασκούσε έντονη και εμφανή εμπορική δραστηριότητα. Όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν και παραδόθηκαν με μεταφορικές εταιρίες και κατέβαλε το αντίστοιχο τίμημα, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις εκδόθηκαν και πιστωτικά τιμολόγια με τα οποία αποδεικνύεται η επιστροφή κάποιων εμπορευμάτων.
6. Από την ημέρα έκδοσης των τιμολογίων έχει παρέλθει χρόνος τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή οποιουδήποτε προστίμου

υπέπεσε σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Επειδή, η συνταγματικότητα της ως άνω διάταξης έχει ήδη κριθεί με την υπ' αριθμ.2067/2011 απόφαση του ΣτΕ. Σύμφωνα με αυτήν το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα ποινική απόφαση. Το ποινικό δικαστήριο, προκειμένου να καταλήξει σε καταδικαστική απόφαση, πρέπει να είναι απολύτως σίγουρο για την ενοχή του δράστη, ενώ προκειμένου να καταλήξει σε αθωωτική απόφαση δεν απαιτείται κατ' ανάγκην να έχει τον αυτό βαθμό βεβαιότητας, εφόσον μπορεί μεν να αθώσει κάποιον γιατί πείστηκε ότι είναι αθώος, μπορεί όμως να τον αθώσει ελλείψει σχετικών αποδείξεων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογεί τη ρύθμιση του άρθρου 5 παρ.2 του Κ.Δ.Δ. υπό την έννοια ότι, κατά το μέρος που η σχετική διάταξη δεν αναφέρεται και σε αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις λόγω ελλείψεως αποδεικτικών στοιχείων, αυτή δεν αντίκειται στην απορρέουσα από το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ.1 και 20 παρ.1) αρχή της ισότητας των διαδίκων. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, πολλώ μάλλον η φορολογική διοίκηση κατά το στάδιο της επιβολής προστίμων, δεν δεσμεύονται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (σχετ. 2168/2003 ΣτΕ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ./2008 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αθωωτική απόφαση Μονομελούς Πλημμελειοδικείου δεν δεσμεύει το διοικητικό δικαστήριο καθώς μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη.

Ως προς τον δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι αυθαίρετη αφού δεν στηρίζεται σε διαπιστώσεις από ουσιαστικό έλεγχο της επιχείρησής του, αλλά ούτε και σε οποιοδήποτε άλλο νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, αλλά σε υποθέσεις, παραλείψεις ή φορολογικές παραβάσεις άλλων επιχειρήσεων. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προσπαθεί να αντιστρέψει το βάρος της απόδειξης ενώ ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη μη γνωρίζοντας την τυχόν παραβατική συμπεριφορά της εκδότριας εταιρίας. Οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιαστού 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 , Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, 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, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου , όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Επιπροσθέτως, για την επιβολή προστίμου για παράβαση διατάξεων του Κ.Β.Σ. απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως ελέγχου έστω και αν η έκθεση ελέγχου συνετάγη επ' ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων επιχειρήσεως άλλης από εκείνη στην οποία επιβάλλεται το πρόστιμο (ΣΤΕ 1262-3/2011 και 4503-4/1995).

Ειδικότερα , ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται πλήρως από τον έλεγχο που πραγματοποιήσε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) στις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ:..... , «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:.....

Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι είναι εικονικά στο σύνολό τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία η «.....» είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα

Περαιτέρω, ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο Πραγματικά Περιστατικά-Διαπιστώσεις Ελέγχου , της από 15-5-2007 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, η

οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 28-12-2015 έκθεσης ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με το 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 επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: *«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 το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά

συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).(ΣΤΕ 1404/2015)

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 28-12-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για τον προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» είναι εικονικά για τους παρακάτω λόγους:
 - Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της ΥΠΕΕ Αθηνών στις 16-10-2006 με την υπ'αριθμ...../2006 εντολή ελέγχου στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού , διαπίστωσε ότι ο χώρος ήταν εγκαταλελειμμένος και κλειστός. Από πληροφορίες που συνέλεξε το συνεργείο προέκυψε ότι στο χώρο αυτό δεν λειτουργούσε η επιχείρηση. Από τα βιβλία και τα στοιχεία που παρελήφθησαν αλλά και από το περιεχόμενο των κατασχεθέντων στοιχείων (από την εταιρεία) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της λειτουργούσε στην στην έδρα της Από τον έλεγχο θυροκολλήθηκε η υπ'αριθμ...../2006 πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης. Αν και παρήλθε η ημερομηνία που είχε θέσει ο έλεγχος για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε.
 - Από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, από το έτος 2000 έως την ημέρα του ελέγχου δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος , ΦΠΑ , ή άλλων φορολογιών. Χρησιμοποιείται μόνο για την έκδοση τιμολογίων και αυτό αποδεικνύεται τόσο από τον έλεγχο στην εταιρεία, όπου βρέθηκαν βιβλία και στοιχεία της, όσο και από τις σημειώσεις στα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν στην εταιρεία
 - Την 23-10-2006 η ΥΠΕΕ Αθηνών κάλεσε τον βοηθό λογιστή της επιχείρησης , προκειμένου να διευκρινίσει τη σχέση της εταιρείας με την επιχείρηση Ο υπέβαλλε την υπ'αριθμ...../23-10-2006 δήλωση στην οποία αναφέρει : «προαιρετικά στο πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ τηρούσαμε αποθήκη. Κάθε τέλος του μήνα συγκεντρώναμε τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών και

τα δίνανε στον Αυτός μετά από μια εβδομάδα μας έφερε τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία με ημερομηνία την πρώτη του μήνα που παρουσιαζόταν τα αρνητικά. Δεν γνωρίζω ούτε που εκδιδόταν τα τιμολόγια ούτε ποιος τα προμήθευε.

- Την 26-10-2006 άλλο συνεργείο ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της ΥΠΕΕ Αθηνών, με την υπ' αριθμ...../2006 εντολή, μετέβη εκ νέου στην οδό προκειμένου να ελέγξει την επιχείρηση της «.....». Αφού το συνεργείο διαπίστωσε τα ίδια στοιχεία όπως και ο προηγούμενος έλεγχος, θυροκόλλησε την υπ' αριθμ...../06 πρόσκληση με την οποία καλούσε την επιχείρηση εκ νέου να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της για έλεγχο.
- Στα τιμολόγια εκδόσεως αναφέρεται ως τόπος φόρτωσης η οδός και μέσο μεταφοράς φορτηγό της επιχείρησης. Στο χώρο της έδρας της δεν λειτούργησε η επιχείρηση ούτε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο. Σε ορισμένα δε τιμολόγια υπάρχουν καταγεγραμμένα πολλά εμπορεύματα πολύ μεγάλου βάρους και όγκου που καθιστά αδύνατη τη μεταφορά με οποιοδήποτε όχημα.

Επιπροσθέτως, από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών για την «.....» κατόπιν της υπ' αριθμ...../22-2-2007 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2001, 2002, 2003, 2004, και 2005 εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, απέστειλε στην ΔΟΥ το με αριθμό πρωτ...../26-1-2009 Δελτίο Πληροφοριών στο οποίο περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ως άνω τακτικού φορολογικού ελέγχου.

Ειδικότερα η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» προέκυψε αθροιστικά από τους παρακάτω λόγους:

- Από τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στο Δελτίο Πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) και στα με αριθμό πρωτ.ΕΜΠ/8-2-2008 και/13-11-2006 Δελτία Πληροφοριών που επισυνάπτονται στο Δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ Αθηνών.
- Από τη μη προσκόμιση στο Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Αθηνών των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους (2001, 2002, 2003, 2004 και 2005) για τη διενέργεια και ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου, παρά το γεγονός ότι κοινοποίησε προς την ελεγχόμενη κα τις υπ' αριθμ...../15-1-2008 και/20-2-2008 προσκλήσεις του άρθρου 66 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 36 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) όπως

ισχύει με τον Ν 3052/2002ι

- Από το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....», σύμφωνα με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν μέχρι τώρα από τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, ήταν μια μικρή επιχείρηση επί της οδού στο Δήμο, με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο οικοδομικών εργαλείων, χωμάτων κλπ. Η επιχείρηση στεγαζόταν σε μισθωμένο μικρό ισόγειο χώρο επιφάνειας 90τμ. Στον εν λόγω χώρο ήταν αδύνατο να αποθηκεύει τόσες μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται ότι διέθεσε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε τις ελεγχόμενες χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005.
- Από τις μέχρι τώρα διαπιστώσεις των διακλαδικών ελέγχων η επιχείρηση «.....» φέρεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις διαφόρων εμπορευμάτων, κυρίως οικοδομικών εργαλείων και χημικών προϊόντων, τη χρήση 2001 τιμολόγια καθαρής αξίας 719.726.279δρχ (2.112.182,77€), τη χρήση 2002 τιμολόγια καθαρής αξίας 10.184.841,01€, τη χρήση 2003 τιμολόγια καθαρής αξίας 11.721.562,20€, τη χρήση 2004 τιμολόγια καθαρής αξίας 32.420.832,49€ και τη χρήση 2005 τιμολόγια καθαρής αξίας 15.692.853,87€. Τις αντίστοιχες χρήσεις οι αγορές της επιχείρησης «.....» ήταν τη χρήση 2001 ύψους 59.472.513δρχ (174.534,15€), τη χρήση 2002 ύψους 3.304,64€ και τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 δεν πραγματοποιήσε καμία αγορά. Τα στοιχεία αυτά προέκυψαν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της (αφού η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε τριπλότυπες καταστάσεις τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της) που αξιοποιήθηκαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών καθώς επίσης και από το με αριθμ...../6-9-2005 έγγραφο του ΠΕΚ Ιωαννίνων, με το οποίο η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία γνωστοποίησε ότι η επιχείρηση «.....» έχει εκδώσει προς συγκεκριμένη τεχνική εταιρία τη χρήση 2001 τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας με ΦΠΑ 1.379.824.740δρχ και τη χρήση 2002 δυο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας με ΦΠΑ 108.937,60€
- Στις υποβληθείσες εκπρόθεσμες δηλώσεις εισοδήματος και συγκεκριμένα στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (Ε3), η επιχείρηση «» δήλωσε αγορές εμπορευμάτων μόνο από το εσωτερικό της χώρας και συγκεκριμένα τη χρήση 2001 δήλωσε αγορές ύψους 1.080.663.780δρχ (3.171.427,09€), τη χρήση 2002 δήλωσε αγορές ύψους 11.189.201,45€, τη χρήση 2003 δήλωσε αγορές ύψους 12.516.836,00€, τη χρήση 2004 δήλωσε αγορές ύψους 34.038.443,00€ και τη χρήση 2005 δήλωσε αγορές ύψους 15.750.659,00€. Οι αγορές αυτές δεν προκύπτουν και δεν δικαιολογούνται από τα στοιχεία των υποβληθεισών

συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων των πελατών και των προμηθευτών της επιχείρησης «» που προαναφέρθηκαν και τα οποία ελήφθησαν από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

- Η επιχείρηση «.....» τις κρίνόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν διέθετε προσωπικό απαραίτητο για τη διεκπεραίωση τέτοιου ύψους συναλλαγών, ούτε μεταφορικά μέσα με ωφέλιμο φορτίο τέτοιου μεγέθους, ικανού να μεταφέρει τις ποσότητες του μεγέθους που ανέγραφε στα εκδοθέντα δελτία αποστολής ή τα δελτία αποστολής-τιμολόγια πώλησης.
- Σημειώνεται από τον έλεγχο επίσης ότι από το σύνολο των φερόμενων ως πωλήσεων της επιχείρησης «.....», οι οποίες ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 77.595.769,19€, η επιχείρηση «.....» εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 67.653.241,30€. Στην επιχείρηση «.....» πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος αλλά και βασικός μέτοχος είναι ο κος (αδερφός της) ενώ ως μέλη συμμετέχουν ο κος (αδερφός της) και ο κος (πατέρας της). Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η επιχείρηση «.....» με την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων διευκόλυνε την επιχείρηση «.....» ούτως ώστε αυτή να εμφανίζει εικονικές αγορές εμπορευμάτων και να καλύπτει και να νομιμοποιεί τις αντίστοιχες εικονικές πωλήσεις της.

Επειδή , σύμφωνα με τον διενεργηθέντα, στον προσφεύγοντα, έλεγχο διατάξεων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ελήφθησαν υπόψη οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε και του Δελτίου Πληροφοριών του Δ.Ε.Κ. Αθηνών και αναπτύσσονται διεξοδικά οι διαπιστώσεις ελέγχου, ως προς τα επίμαχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προς τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 1-1-2001 έως 31-12-2001 , καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 28-12-2015 συνταχθείσα για τον προσφεύγοντα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη, ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με την επιχείρηση της «.....» . Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2001 αποδέχθηκε, έλαβε και χρησιμοποίησε συνολικά δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (ΤΠ-ΔΑ) με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «.....».

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των επίμαχων στοιχείων ως εικονικών.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι *“ Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:*
α)β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ).....”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη διαχειριστική περίοδο 2001 σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/1998 αποδεχόμενος το Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου του ΤΕΚ χωρίς όμως να προκύψει διαφορά στις εισροές ή εκροές και κατά συνέπεια στο φόρο, για τη συγκεκριμένη χρήση, οπότε δεν εκδόθηκε Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, ορίζεται ρητά στην ΠΟΛ 1144/1998 ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, της χρήσης 2001, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 διότι κατά την εν λόγω χρήση ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία εξόδων.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1071/31-3-2015 έγινε αποδεκτή από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, η υπ' αριθμ.170/2014 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση *“ Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.”*

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Βάσει των ανωτέρω, ορθά εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ...../28-12-2015 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001, του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων οι επιχειρήσεις επιδιώκουν τη μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών, τόσο των έμμεσων φόρων, όσο και των άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών και φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια να μην καταβάλλουν τους αναλογούντες φόρους ή να καταβάλλουν αυτούς μειωμένους.

Επειδή, η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στον ΦΠΑ, με τη διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολών άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές που έχουν σαν αποτέλεσμα την μεταβολή των αποτελεσμάτων.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παρέλθει χρόνος τουλάχιστον δεκαπέντε (15) ετών και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή οποιουδήποτε προστίμου έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ο ως άνω ισχυρισμός θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: *“Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας”*.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: *“Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: *“ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:*

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ).....”

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ’ αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.”

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “ Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.....”.

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “ Κατ’ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ΄ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων

Επειδή , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: “ Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”.

Επειδή , στην παράγραφο 1 του δεύτερου άρθρου του Ν 4098/2012 ορίζεται ότι: “ Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013”.

Επειδή , στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 ορίζεται ότι: “ Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.”.

Επειδή , στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: “ Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής.....

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 72 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, 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, στην παράγραφο 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι *“Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ’ εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί”*.

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι *“ 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”*

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 της ΠΟΛ 1144/1998 ορίζεται ότι: *“1. Οι διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και των παρ. 2 και 3 του άρθρου 39 του Ν.1642/1986 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται, κατά περίπτωση, με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης”*.

Επειδή , εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 1997 έως 2001 αποδεχόμενος το Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1144/1998 (Αποφ. 10612031148/ΔΣΣΦΕ/Α/20-5-98) του Τ.Ε.Κ. με αριθμό καταχώρησης/12-5-2003 στις 25-6-2003.

Επειδή , ορίζεται ρητά στην 1144/1998 ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή, εν προκειμένω, από τη ΔΟΥ εκδόθηκε η με αριθμ...../08-03-2014 εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε έπειτα από την με αριθμ...../01-04-2013 χειρόγραφη εντολή ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.), της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) και το με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών. Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 28-12-2015 , ημερομηνία κατά την οποία αυτές εκδόθηκαν και άρα οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14-04-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., κατά της υπ'αριθμ...../28-12-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Βάσει της αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ:4.372,30€

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

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

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

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).