



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 936 /05-09-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313-333245

Αριθ. fax: 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 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**2016**και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά:

α)Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

β)Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

γ)Της συναφούς από2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

δ)Της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

ε)Της συναφούς απόέκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

στ)Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

ζ)Της συναφούς απόέκθεσης ελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

η)Της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

θ)Της συναφούς απόέκθεσης ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

ι) κάθε άλλης συναφούς πράξης και παράλειψης

4. Τις υπ' αρ.&, οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2002-31/12/2002 & 01/01/2003-31/12/2003 αντίστοιχα, την υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, την υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 & τις απόαντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από κατάθεσης2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **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.Ο.Υ., κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ.έγγραφο του ΠΕΚ, εξέδωσε την υπ' αρ. εντολή επανελέγχου, όπως τροποποιήθηκε με την(σε αντικατάσταση τηςχειρόγραφης εντολής), με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα υποκείμενη σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. σε ηλεκτρονική μορφή, προέκυπτε ότι **η επιχείρηση της προσφεύγουσας 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 (.... -/2006) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «.....» έλαβε από ../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 αργύρου. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω εννέα (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, αργύρου 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 αργύρου, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργύρου 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., λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του ΠΕΚδιενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας,, **ΑΦΜ** (λήπτη της επιχείρησης στις χρήσεις 2002-2003). Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, **έκρινε για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΕΠΑΡΚΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε το καθαρό εισόδημα, από το οποίο προκύπτει και ο φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, και εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.986,54€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 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.) καθώς και του άρθρου 66 (νυν 72) §5 όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση τριάντα δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 9.932,68€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.787,88€), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

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

1.773,29€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, 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.) καθώς και του άρθρου 66 (νυν 72) §5 όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση τριάντα δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 8.866,47€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.595,97€), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

- Με την υπ' αρ.**2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. **2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **5.363,64€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά την έκπτωση φόρου εισροών ποσού 1.787,88 εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.640,80€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.168,96€, ήτοι συνολικό ποσό **5.809,76€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικό έτος 2003), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την υπ' αρ.**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 1.787,88€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.145,46, ήτοι συνολικό ποσό **3.933,34€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (1.787,88€), που έλαβε η επιχείρηση της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, από την επιχείρηση «.....».

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε περαιώσει τη χρήση 2003(οικ. έτος 2004)σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/10 και είχε εξοφλήσει το σύνολο του οφειλόμενου φόρου που προέκυψε από το/2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του παραπάνω νόμου, ο έλεγχος αναφέρει ότι «... σε περίπτωση αποδοχής της επιβληθείσας Α.Ε.Π του Κ.Β.Σ θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 9§4 και 11§1 του Ν. 3888/2010 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1019/28-1-2011(περί έκδοσης Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης) . Σε διαφορετική περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 (περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των εισοδημάτων) .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

- 1) έλλειψη αιτιολογίας
- 2) έλλειψη αιτιολογίας και ουσιαστικής ακροάσεως εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη των αποδεικτικών προσκομισθέντων στοιχείων
- 3) άρνηση της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων
- 4) καλοπιστία
- 5) έλλειψη ακρόασης
- 6)μη εφαρμογή της αρχής της επικειέστερης διάταξης
- 7) παραγραφή
- 8)καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 σχετικά με την δυνατότητα επανελέγχου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων
- 9) διενέργεια επανελέγχου βάσει του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 παρά την ύπαρξη δικαιώματος καταστροφής βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων
- 10) μη νόμιμη απόρριψη των τηρούμενων βιβλίων, του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των βιβλίων, του υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς και του οφειλόμενου Φ.Π.Α. , αφού δεν υπολογίσθηκε ως δαπάνη η αξία των επίδικων τιμολόγιων και ο καταβληθέν Φ.Π.Α. τους

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού η προσφεύγουσα συνυποβάλλει και τα εξής:

- ✓ Την από2011 έκθεση ελέγχου της ... Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη τη
- ✓ Την με αριθμό/2004 έκθεση ελέγχου της... Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη τη

- ✓ Τις υπ' αριθμ./2008 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, και τις με αριθμό/2007,/2007,/2007,/2007,/2007 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου
- ✓ Την/2012 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, που αναφέρεται σε εικονικές ως προς το πρόσωπο αγορές των προμηθευτών της και όχι εικονικές ως προς το εμπόρευμα
- ✓ Τις αποφάσεις/2014,/2015 του Διοικητικού Εφετείου 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,,' Δ.Ο.Υ.
- ✓ Έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ έτερου μεταπωλητή(.....), ο οποίος αγόραζε από τους ίδιους προμηθευτές όπως και ηκαι μεταπωλούσε σε τρίτους , οι αγορές του οποίου δεν κρίθηκαν από το αντίστοιχο ΠΕΚ ως εικονικές ως προς το εμπόρευμα, με αποτέλεσμα οι πωλήσεις του να θεωρηθούν νόμιμες και ουδείς των πελατών του να ελεγχθεί για λήψη εικονικών τιμολογίων, όπως αυθαίρετα έπραξε ο έλεγχος στη σε βάρος εμού και όλων των συναδέλφων μου εργαστηρίων χρυσοχοΐας.
- ✓ Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. για κ.
- ✓ Την υπ' αριθμ./2014 απόφαση του ΑΠ
- ✓ Την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του προμηθευτή μας, «.....»
- ✓ Αντίγραφο της προσφυγής του προμηθευτή «.....» προς αντίκρουση της έκθεσης ελέγχου
- ✓ Απόδειξη δέσμευσης βιβλίων και στοιχείων του προμηθευτή τηςαπό τον ΣΔΟΕ έτους 2002, αναφορικά με έναν από τους επίμαχους φερόμενους ανύπαρκτους δικούς του προμηθευτές (.....), χωρίς να χαρακτηριστούν τότε οι εν λόγω αγορές του ανύπαρκτες
- ✓ Απόδειξης δέσμευσης βιβλίων και στοιχείων του προμηθευτή τηςαπό τον ΣΔΟΕ έτους 2003 αναφορικά με έναν από τους επίμαχους φερόμενους ανύπαρκτους δικούς του προμηθευτές (.....) , χωρίς να χαρακτηριστούν τότε οι εν λόγω αγορές του ανύπαρκτες
- ✓ Έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ αναφορικά με τον προμηθευτή τηςέτους 2006 αναφορικά με έναν από τους επίμαχους φερόμενους ανύπαρκτους δικούς του προμηθευτές (.....), με την οποία δεν καταλογίζεται εικονικότητα των συναλλαγών με τους εν λόγω δήθεν ανύπαρκτους προμηθευτές του προμηθευτή της.
- ✓ Κατάσταση πελατών της(206 πελάτες, μεταξύ των οποίων ΝΠΔΔ)άπαντες οι οποίοι κατηγορούνται για λήψη εικονικών τιμολογίων για όλο το εμπόρευσμά τους επί σειρά ετών
- ✓ Ένορκες βεβαιώσεις δεκάδων προσώπων που, χωρίς να εμπλέκονται στην παρούσα υπόθεση, επισκέφθηκαν και έλαβαν μέταλλα από την εταιρίακαι βεβαιώνουν ενόρκως, 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.

..... .

- ✓ Νομολογία ΣτΕ 1278/2011, ΣτΕ 1553/2003 , ΔΕΦΧανίων –Τριμελές 24/201319/2013 ΔΠρΚορίνθου, 3174/2014 ΣΤΕ(ΟΛΟΜ).
- ✓ -Γνωμοδότηση 170/2014 Ν.Σ.Κ.
- ✓ Οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών που πρέπει να τηρηθούν από την ελεγκτική αρχή για τη θεμελίωση της εικονικότητας και οδηγίες για ενδείξεις εικονικότητας που δεν συντρέχουν εν προκειμένω για τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου σε βάρος της
- ✓ Το από2012 έγγραφο και με αρ. πρωτ. της, που βεβαιώνει ότι ηήταν μία νόμιμα και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας , από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του
- ✓ Βεβαίωση του
- ✓ Την έκθεση ελέγχου του Κου , από την οποία προκύπτει ότι αυτός για τους ίδιους λόγους με την προσφεύγουσα θεωρήθηκε λήπτης εικονικών ελάχιστης αξίας, καίτοι ο έλεγχος αναγνώρισε ότι ούτε ΦΠΑ ούτε εισόδημα γλίτωσε με αυτά, γιατί ήταν αφορολόγητα.

Στα πλαίσια της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής από την υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε και το από.....**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΔ ΑΤΕΝΔΥ..... 2016 ΕΜΠ** συμπληρωματικό κοινό υπόμνημα υποβολής νέων ουσιωδών στοιχείων, το οποίο υποβάλλεται από τον πληρεξούσιο δικηγόροκαι για λογαριασμό επτά ληπτών της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας. Στο εν λόγω υπόμνημα αναφέρουν ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών τους με τον προμηθευτή στηρίχθηκε αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του εκδότη, που συντάχθηκε από το ΠΕΚ Μοναδικό αιτιολογικό δε της ανωτέρω έκθεσης του ΠΕΚ είναι ότι όλοι οι προμηθευτές της συμμετείχαν σε κύκλωμα εμπορίας και διακίνησης λαθραίου χρυσού και αργύρου, ενώ ταυτόχρονα καταλήγει σε πλήρως αντιφατικό πόρισμα περί διενέργειας εικονικών συναλλαγών.

Το ανωτέρω σκεπτικό και οι παραβάσεις που αφορούν την έκθεση Κ.Β.Σ. της εταιρίας, έχουν απορριφθεί από το διοικητικό εφετείο για τα έτη 2001 & 2002 με την/2016 απόφαση του τριμελούς διοικητικού εφετείου Το δικαστήριο με την εν λόγω απόφαση δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και ακυρώνει την υπ' αρ.2011 απόφαση επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου ...2001 έως 31/12/2002 (η οποία εδράζεται στην επίμαχη έκθεση Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ) όσον αφορά την έκδοση και την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο σκεπτικό της αναφέρει ότι :

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι πληρωμές της επιχείρησης ήταν εικονικές. Ο τρόπος εξεύρεσης των χρημάτων για την πληρωμή του εμπορεύματος αποδεικνύεται επαρκώς από την επιχείρηση.

- Η φορολογική αρχή δεν διενήργησε ουσιαστικό έλεγχο στην λήπτρια {.....} ως όφειλε βάσει πραγματικών περιστατικών που να σχετίζονται όχι μόνο με τις εκδότριες επιχειρήσεις, αλλά και με την λήπτρια.
- Δεν απεδείχθη η παντελής άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που προμήθευαν την εταιρία
- Η λαθραία προέλευση των μετάλλων δεν διαλευκάνθηκε από τις φορολογικές αρχές, στην διακίνηση τους δε δραστηριοποιήθηκαν φορολογικώς υπαρκτές επιχειρήσεις, οι οποίες φέρεται να προμήθευαν τις νόμιμα λειτουργούσες επιχειρήσεις εμπορίας μετάλλων.
- Η συμμετοχή της εταιρίας στο κύκλωμα απάτης του ΦΠΑ δεν αποδεικνύεται. Αντιθέτως η εταιρία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τις συναλλαγές της, υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και συνεπώς δεν διαφαίνεται κίνητρο αποφυγής φόρων.

Όσον αφορά τα υπόλοιπα έτη 2003-2005, η εκδίκαση των οποίων θα συντελεστεί στις/2016, σημειώνεται ότι οι προμηθευτές της δεν είναι άσχετοι μεταξύ τους αλλά ενιαίο κύκλωμα διακίνησης χρυσού.

Επιπρόσθετα, οι λήπτες των τιμολογίων της επιχείρησης επικαλούνται 1) τις με αρ./2014 &/2015, με τις οποίες δικαιώθηκε ο με την ατομική του επιχείρηση για παρόμοιες συναλλαγές με τους ίδιους προμηθευτές 2) την με αρ./2012 απόφαση του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου την/2008 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων και τις/2007,/2007,/2007,/2007,/2007 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, που αναφέρονται στο ίδιο κύκλωμα εμπορίας λαθραίου χρυσού και από τις οποίες προκύπτει ότι το κύκλωμα διοχέτευε μέσω δικτύου μεταπωλητών (.....) λαθραία και όχι ανύπαρκτα εμπορεύματα. 3) Διάφορες εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης (.....), από τις οποίες προκύπτει ότι υπήρχε διακίνηση εμπορευμάτων. 4) Ένορκες βεβαιώσεις προσώπων που επισκέφθηκαν και έλαβαν από την εταιρία «.....» 5) Βεβαίωση του ότι ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της καθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα από

A. Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς 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 εμπειριστατωμένα 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.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. και συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, το πόρισμα των οποίων συναρτάται άμεσα του πορίσματος της συνταχθείσας από το ΠΕΚ 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., όσο και από τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν (ένορκες βεβαιώσεις, έγγραφο τηςκ.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 χονδρικώς σε εργαστήρια αργυροχρυσοχοΐας κυρίως στην περιοχή της, 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, προκύπτει ότι η εταιρία ήταν μία νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Τέλος, δεκαπέντε υπάλληλοι και πρόσωπα σχετιζόμενα με τον χώρο 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- Δ.Ο.Υ.) αν και είχαν να διαλευκάνουν συναλλαγές μεταξύ υπαρκτών επιχειρήσεων (..... και αργυροχρυσοχόοι) περιορίστηκαν στο να καταλήξουν στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι επειδή οι αγορές της είναι 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. χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρηση από τους εμπλεκόμενους στο κύκλωμα εμπορίας χρυσού εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή (ΠΕΚ.....), 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 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 ως άνω απόφασης την από2016 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 έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει την 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. τηςΔ.Ο.Υ. προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκαν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες να αποδεικνύουν την εικονικότητα

των συναλλαγών. Περαιτέρω, σύμφωνα με την συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναγραφόμενα στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Ωστόσο, ο έλεγχος, δεν ήταν 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, οι συμπροσβαλλόμενες πράξεις (Φ.Π.Α., Εισοδήματος, Πρόστιμο Φ.Π.Α) είναι συναφείς, σύμφωνα με το άρθρο 122 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2719/199), καθώς στηρίζονται στην ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση. Η νομιμότητα δε της μιας ασκεί επιρροή στη νομιμότητα της άλλης.

Επειδή, δια της παρούσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται **βάσιμος και αποδεκτός.**

Επειδή μετά τα παραπάνω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων για την χρήση 2002.

Β. Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για την χρήση 2003, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) της οποίας ζητείται η ακύρωση της

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

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. 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 Π.Ε.Κ. χαρακτήρισε τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρηση από τους εμπλεκόμενους στο κύκλωμα εμπορίας χρυσού εικονικά, εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές, σε αντίθεση με άλλη φορολογική αρχή (.....), 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 εξέδωσε την υπ' αρ.**2016τελεσίδικη 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 εν λόγω απόφασης την από2016 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 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

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να

προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία**

παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις2016 το αριθμ.2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.2016 έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν. 4337/2015: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.. ».

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, 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..... 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 του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 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, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012**.

-Σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** 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, 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 **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, τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.

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, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** 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.έγγραφο του ΠΕΚ αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων, κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

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 01/01/2002 – 31/12/2002

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	0,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	0,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	1.773,29€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

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).