



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 836/14-07-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ.... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των με αριθμούς**
- α. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003),
 - β. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004),

γ. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005),

δ. /..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003,

ε. /..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και

στ. /..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

4. Τις με αριθμούς

α. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003,

β. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,

γ. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005,

δ. /..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003,

ε. /..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και

στ. /..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

5. Την από Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση των προσβαλλόμενων Πράξεων.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ.... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό /..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... κύριος φόρος 4.913,00 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%) 5.895,60 €, ήτοι συνολικός φόρος 10.808,60 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ... είχε συμψηφίσει φόρο 3.600,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής τ... επιχείρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου δαπάνης, η εικονική αξία του οποίου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί και, συγκεκριμένα, του, χειρόγραφα εκδοθέντος, άνευ σειράς, Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο..... /..... (ίχνος διάτρησης), καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 3.600,00 €, έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης. Με βάση την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση, τα βιβλία και στοιχεία τ.... προσφεύγο....., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, κρίθηκαν από τον επανέλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003, ο δε προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 30

και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στο άρθρο 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003.

2.

Με την με αριθμό/..... προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... κύριος φόρος **7.586,27 €** και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%) **9.103,52 €**, ήτοι **συνολικός φόρος 16.689,79 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ... είχε συμψηφίσει φόρο **5.400,00 €**, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής τ.... επιχείρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου δαπάνης, η εικονική αξία του οποίου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί και, συγκεκριμένα, του, χειρόγραφα εκδοθέντος, άνευ σειράς, ΤΠΥ Νο...../..... (ίχνος διάτρησης), καθαρής αξίας **30.000,00 €** πλέον Φ.Π.Α. 18% **5.400,00 €**, έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης. Με βάση την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση, τα βιβλία και στοιχεία τ.... προσφεύγο....., για τη **διαχειριστική περίοδο 2004**, κρίθηκαν από τον επανέλεγχο **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004, ο δε **προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά**, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στο άρθρο 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004.

3.

Με την με αριθμό/..... προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2005**, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... κύριος φόρος **11.369,08 €** και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%) **13.642,90 €**, ήτοι **συνολικός φόρος 25.011,98 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ... είχε συμψηφίσει φόρο **5.700,00 €**, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής τ.... επιχείρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου δαπάνης, η εικονική αξία του οποίου δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί και, συγκεκριμένα, του, χειρόγραφα εκδοθέντος, άνευ σειράς, ΤΠΥ Νο...../..... (ίχνος διάτρησης), καθαρής αξίας **30.000,00 €** πλέον Φ.Π.Α. 19% **5.700,00 €**, έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαφήμισης. Με βάση την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση, τα βιβλία και στοιχεία τ.... προσφεύγο....., για τη **διαχειριστική περίοδο 2005**, κρίθηκαν από τον επανέλεγχο **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005, ο δε **προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά**, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και στο άρθρο 48 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2005.

Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση είχε περαιώσει τα επίδικα οικονομικά έτη 2004 – 2006 (διαχειριστικές περίοδοι 2003 – 2005) αποδεχόμενη το με αριθμό/..... «Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του Ν.3687/2008», με βάση το οποίο κατέβαλε το συνολικό ποσό των 15.063,46 €.

Οι δε προσαλλόμενες με αριθμούς/.....,/..... και/..... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζονται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από «Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005 της ατομικής επιχείρησης τ.... προσφεύγο....., η οποία είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών την και διακοπή εργασιών την και άσκησε το αντικείμενο της Κατασκευής Πλισέδων – Κεντημάτων

πάσης φύσεως.

4.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2003**, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... **πρόστιμο 10.800,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκε** ότι ... προσφεύγ... **είχε συμψηφίσει φόρο 3.600,00 €**, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο.

5.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... **πρόστιμο 16.200,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκε** ότι ... προσφεύγ... **είχε συμψηφίσει φόρο 5.400,00 €**, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο με αριθμό 2 στοιχείο.

6.

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2005**, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... **πρόστιμο 17.100,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκε** ότι ... προσφεύγ... **είχε συμψηφίσει φόρο 5.700,00 €**, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο με αριθμό 3 στοιχείο.

Οι δε προσβαλλόμενες με αριθμούς/.....,/..... και/..... Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζονται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από «Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005 της ατομικής επιχείρησης τ.... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..., με την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/.....,/..... και/..... **Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** και με αριθμούς/.....,/..... και/..... **Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Οι έξι (6) προσβαλλόμενες Πράξεις είναι ακυρωτές, επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004 και 2005, είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2009, την 31/12/2010 και την 31/12/2011, αντίστοιχα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί πενταετούς παραγραφής, δηλαδή πριν από την 17/02/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης των έξι (6) προσβαλλόμενων Πράξεων στ... προσφεύγο..... .

2.

Τα επίδικα ληφθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αφορούν σε πραγματικά παρασχεθείσες υπηρεσίες προς την ατομική επιχείρηση τ.... προσφεύγο..... και για τον λόγο αυτόν εκδόθηκαν, λήφθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία, ... δε προσφεύγ..... τελούσε σε καλή πίστη.

3.

... προσφεύγ... έχει ήδη ασκήσει τρεις (3) προσφυγές ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά πράξεων καταλογισμού φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμων του Κ.Β.Σ. και του Φ.Π.Α., οι οποίες είχαν εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της ατομικής επιχείρησης τ.... προσφεύγο..... και αφορούσαν στην λήψη ενός (1) εικονικού Τ.Π.Υ. έκδοσης του «.....» με Α.Φ.Μ.: για τη διαχειριστική περίοδο 2002, επί των οποίων έχουν ήδη εκδοθεί και βρίσκονται στο στάδιο της καθαρογραφής οι με αριθμούς/2016,/2016 και/2016 αποφάσεις του ΙΒ΄ Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, με τις οποίες έχουν γίνει δεκτές εν όλω οι ως άνω ασκηθείσες προσφυγές (προσκομίζεται φωτοαντίγραφο σχετικής Βεβαίωσης του Διοικητικού Πρωτοδικείου με αριθμό πρωτοκόλλου/.....).

4.

Η ατομική επιχείρηση τ.... προσφεύγο..... δεν υπέπεσε σε καμία φορολογική παράβαση, οι δε εις βάρος τ.... κατηγορίες είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. **Απόφαση ΣτΕ117/2013**) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. **Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει**, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να

γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, ορίζεται ότι

«**1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.**

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

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

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ.... προσφεύγο....., περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, πριν από την 17/02/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης των έξι (6) προσαλλόμενων Πράξεων στ..ν προσφεύγο....., απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, ορίζεται ότι

«**Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.».**

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 (περί πράξης προσδιορισμού του φόρου) παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

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

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 (περί παραγραφής) παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με τις οποίες 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 στον φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Στην υπό κρίση υπόθεση, οι προθεσμίες για την υποβολή, εκ μέρους της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, των Εκκαθαριστικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων 2003, 2004 και 2005 έληγαν εντός των ετών 2004, 2005 και 2006, αντίστοιχα και οι Δηλώσεις υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 49 παράγραφος 3 και 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί δεκαετούς παραγραφής και αναφορικά με τον επανέλεγχο, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης από τη Δ.Ο.Υ., **η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής Φ.Π.Α., παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2014 και την 31/12/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004, αντίστοιχα και θα παραγραφεί την 31/12/2016 για τη διαχειριστική περίοδο 2005.**

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 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 τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει την 31/12/2013 και μετά.**», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Δεδομένου ότι ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση τ.... προσφεύγο....., για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, διενεργήθηκε στα πλαίσια της με αριθμό/....-12-2013 εντολής επανελέγχου, με συμπληρωματικά στοιχεία, του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., η οποία είχε κοινοποιηθεί νόμιμα στ..ν προσφεύγο..... έως την 31/12/2013, **η προθεσμία παραγραφής, για τη διαχειριστική περίοδο 2003, παρατάθηκε για δύο (2) επιπλέον έτη, δηλαδή έως την 31/12/2015.**

Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις του άρθρου 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: 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.», **σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες 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.».

Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου **για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από την λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Συνεπώς, από τα ως άνω εκτεθέντα, **κρίνεται ως νόμω αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος** ο ισχυρισμός τ.... προσφεύγο..... ότι οι επίδικες διαχειριστικές περίοδοι 2003, 2004 και 2005 είχαν υποπέσει σε παραγραφή πριν από την 17/02/2016 που ήταν ο χρόνος επίδοσης των

έξι (6) προσβαλλόμενων Πράξεων στ...ν προσφεύγο..... .

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

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ.... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2004 – 2006 (διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005), ορίζεται ότι **«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**.....», με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2004 – 2006 (διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005), ορίζεται ότι **«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»** και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, ορίζεται ότι **«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

....., **ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.**.....».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, **η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ2223/1995**).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει **εικονικά φορολογικά στοιχεία** και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με **αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή **η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων**, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή **να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί από τον υπόχρεο στον φόρο, εφόσον κατέχει νόμιμο Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση Τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ Α' 34), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά τα επίδικα οικονομικά έτη 2004 – 2006 (διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, το στην διενήργησε τακτικό φορολογικό έλεγχο στον «.....» με Α.Φ.Μ.: για τα οικονομικά έτη 2002 – 2006 (διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2005), στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκε η από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», από το πόρισμα, τις διαπιστώσεις και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της οποίας προκύπτει ότι ο εν λόγω υπήρξε, στις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, κατά συρροή εκδότης εκατοντάδων εικονικών Τ.Π.Υ. προς εκατοντάδες λήπτριες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, για υποτιθέμενη παροχή υπηρεσιών διαφήμισης. Μεταξύ των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι τα τρία (3) επίδικα ΤΠΥ που ... προσφεύγ... ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής τ.... επιχείρησης, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004 και 2005. Η δε προαναφερθείσα «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» του, η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως από το στη Δ.Ο.Υ., αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από οικείων «Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» και «Έκθεσης Ελέγχου Επιβολής Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005 της ατομικής επιχείρησης τ.... προσφεύγο..... . **Τόσο στην Έκθεση Ελέγχου του, όσο και στις προαναφερθείσες οικείες Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των τριών (3) επίδικων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.**

Επειδή, από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου του και στις ως άνω Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι **... προσφεύγ... δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι επίδικες συναλλαγές, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών παραβάσεων στις οποίες είχε υποπέσει.**

Επειδή, ο επιδιωκόμενος σκοπός τ.... προσφεύγο....., αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ατομικής τ... επιχείρησης των τριών (3) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν η εκούσια φοροδιαφυγή στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

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

Ο τρίτος και τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ.... προσφεύγο....., απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά, διότι οι επικαλούμενες δικαστικές αποφάσεις αφορούν σε άλλη συναλλαγή τ.... προσφεύγο..... με τον

«.....» με Α.Φ.Μ.:, η οποία διενεργήθηκε κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο 2002 και όχι στις υπό κρίση συναλλαγές που απεικονίζονται στα τρία (3) επίδικα ΤΠΥ των επόμενων διαχειριστικών περιόδων 2003, 2004 και 2005. Αναφορικά δε με τον ισχυρισμό τ.... προσφεύγο..... ότι δεν υπέπεσε σε καμία φορολογική παράβαση, αντικρούεται επαρκώς από το σκεπτικό του ως άνω δεύτερου προβαλλόμενου λόγου.

Επειδή, ο φορολογικός επανέλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση τ.... προσφεύγο..... ήταν πλήρης και εμπειριστατωμένος και βασίστηκε στο πόρισμα και τις διαπιστώσεις του τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από το στον αντισυμβαλλόμενο εκδότη «.....» με Α.Φ.Μ.:, όπως παρατίθενται στη σχετική από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» του, η οποία, όπως αναφέρθηκε, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από οικείων «Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» και «Έκθεσης Ελέγχου Επιβολής Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ. για την ατομική επιχείρηση τ.... προσφεύγο..... .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.», πλην, όμως, ... προσφεύγ... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ.... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ.... προσφεύγο....., από τις από οικείες προαναφερθείσες Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ., για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2, 3 και 4 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προβαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά των κύριων και πρόσθετων φόρων και των προστίμων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ.... προσφεύγο....., ο φορολογικός επανέλεγχος στην ατομική τ.... επιχείρηση, για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2005, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις προαναφερθείσες από οικείες Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2, 3 και 4 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στις προαναφερθείσες οικείες Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ., γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με Α.Φ.Μ.: για την ατομική τ.... επιχείρηση.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης –
Καταλογιζόμενοι συνολικοί φόροι και πρόστιμα του Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1) Διαχειριστική περίοδος 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003)

α.

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

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης και Ελέγχου	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	254.406,58	273.595,66	19.189,08
Αξία φορολογητέων εισροών	187.069,91	167.069,91	20.000,00
Φόρος εκροών	45.778,01	49.440,24	3.662,23
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.917,88	44.317,88	3.600,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.139,87	—	2.139,87
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	4.913,00	4.913,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	5.895,60	5.895,60
<u>Συνολικό ποσό για καταβολή</u>	—	10.808,60	<u>10.808,60</u>
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	2.139,87	—	—

β.

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

$$3.600,00 \text{ €} \times 3 = \underline{10.800,00 \text{ €}}.$$

2) Διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)

α.

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

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης και Ελέγχου	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	315.785,07	345.823,45	30.038,38
Αξία φορολογητέων εισροών	229.910,99	199.910,99	30.000,00
Φόρος εκροών	56.841,31	62.248,22	5.406,91
Υπόλοιπο φόρου εισροών	62.202,11	54.661,95	7.540,16
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.360,80	—	5.360,80
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	7.586,27	7.586,27
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	9.103,52	9.103,52
<u>Συνολικό ποσό για καταβολή</u>	—	16.689,79	<u>16.689,79</u>
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	5.360,80	—	—

β.

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

$$5.400,00 \text{ €} \times 3 = \underline{16.200,00 \text{ €}}.$$

3) Διαχειριστική περίοδος 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005)

α.

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

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης και Ελέγχου	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	344.116,73	374.303,52	30.186,79
Αξία φορολογητέων εισροών	169.325,40	139.325,40	30.000,00
Φόρος εκροών	64.612,44	70.281,52	5.669,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών	64.612,44	58.912,44	5.700,00
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	11.369,08	11.369,08
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	13.642,90	13.642,90
Συνολικό ποσό για καταβολή	—	25.011,98	25.011,98

β.

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

$$5.700,00 \text{ €} \times 3 = \underline{17.100,00 \text{ €}}.$$

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).