



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 10-6-2016

Αριθμός απόφασης: 617

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45- Θεσ/νικη  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630  
**Τηλέφωνο** : 2313-333245  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. ΔΕΔ. Β11035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β'748/21-3-2016) Α'πόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....-ΑΦΜ ....., με έδρα στη ..... κατά των αριθμ. ...., ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και των αριθμ. ...., ..... πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 6 Ν. 2523/97 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου ..... και ..... αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. **A.** Την αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**B.** Την αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**Γ.** Την αριθμ. .... προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**Δ.** Την αριθμ. .... προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου.

4. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....-ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**A.** Με την αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 2.881,70€ για τη διαχειριστική περίοδο .....

**B.** Με την αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 3.404,53€ για τη διαχειριστική περίοδο .....

**Γ.** Με την αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

συνολικού ποσού 8.646,81€, για τη διαχειριστική περίοδο .....

**Δ.** Με την αριθμ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.567,80€, για τη διαχειριστική περίοδο .....

Η διαφορά φόρου προέκυψε στο πλαίσιο του διενεργούμενου συμπληρωματικού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 ν. 2859/2000, 68§2 Ν. 2238/94 και της ΠΟΛ. 1037/2005, στις διαχειριστικές περιόδους ..... και ....., δυνάμει της αριθμ. .... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. .... εντολής ελεγχ. του ....., μετά την από ..... πληροφοριακή έκθεση και την από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ....., που αφορά την εταιρία ..... – ΑΦΜ. ...., σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε από την ανωτέρω επιχ/ση τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη:

**Στη χρήση .....**

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΦΠΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
..	.....	3.587,11	286,96
..	.....	12.171,17	973,69
..	.....	12.008,96	960,71
..	.....	8.253,99	660,91
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>36.021,23</b>	<b>2.882,27</b>

**Στη χρήση .....**

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΦΠΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
..	.....	4.077,52	326,20
..	.....	2.450,62	196,40
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>6.528,14</b>	<b>522,60</b>

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τις κρινόμενες χρήσεις ..... και ..... με τον ν. 3697/2008 αποδεχόμενη το αριθμ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Κατόπιν των ανωτέρω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... κατά τον διενεργούμενο επανέλεγχο δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία και καταλόγισε το πρόστιμο του άρθρου 6 ν. 2523/97, ήτοι τριπλάσιο της αξίας ΦΠΑ που εξέπεσε ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι καταρχάς άκυρες, διότι υφίσταται αντίφαση μεταξύ του πορίσματος της έκθεσης προστίμου ΦΠΑ και του αιτιολογικού της πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, αφού στην πρώτη εμφανίζεται ως λήπτης και στην δεύτερη ως εκδότης των επίμαχων τιμολογίων.

2. Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας, εφόσον η φορολογική αρχή όφειλε να θεμελιώσει πρωτογενώς την εικονικότητα των συναλλαγών και όχι να αρκестεί στα πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής.
3. Μη επιβολή προστίμου, εφόσον η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη ότι ο φορολογούμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη, με δεδομένο την εξόφληση μέσω τραπεζικού ιδρύματος των επίμαχων συναλλαγών και στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι νόμιμα θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή και από κανένα πρόσφορο στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη τελούσε σε γνώση του προσφεύγοντος.
4. Η διάταξη της §5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 "περί παράτασης παραγραφής" είναι αντισυνταγματική, διότι προσκρούει στην αρχή της ισότητας, της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου, αφού παρατείνεται υπέρμετρα άνευ αντικειμενικού λόγου η παραγραφή υπέρ του δημοσίου. Προς επίρρωση δε αυτού του ισχυρισμού επικαλείται την αριθμ. 3174/2014 adhoc απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

**1. Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, διότι υφίσταται αντίφαση μεταξύ του πορίσματος της έκθεσης προστίμου ΦΠΑ και του αιτιολογικού της πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, αφού στην πρώτη εμφανίζεται ως λήπτης και στην δεύτερη ως εκδότης των επίμαχων τιμολογίων.**

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο 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 αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή**. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

**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. Σάκουλα 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**, από την από ..... έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 6 §1 ν. 2523/97 (κεφάλαιο 4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ σελ. 5-6) προκύπτει με σαφήνεια ότι το εν λόγω πρόστιμο, ήτοι το τριπλάσιο της αξίας ΦΠΑ, επιβάλλεται διότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου εξέπεσε, μη νόμιμα, από το φόρο εκρών το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συγκεκριμένα ο προσφεύγων έλαβε κατά τις επίμαχες χρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας ..... –ΑΦΜ. ...., ήτοι κατά τη χρήση ..... φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 36.021,23€, πλέον ΦΠΑ 2.882,27€ και κατά τη χρήση ..... φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.528,14€, πλέον ΦΠΑ 522,60€.

Αντιθέτως στις αριθμ. .... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ αναφέρεται λανθασμένα ως αιτιολογία επιβολής του εν λόγω προστίμου «δεν απέδωσε φόρο ως εκδότης με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία». Εν τούτοις στις προσβαλλόμενες πράξεις **γίνεται αναφορά στους απρόσωπους κανόνες δικαίου που προβλέπουν την έκδοση τους (άρθρο 6 ν. 2523/97)** και εν προκειμένω με την ίδια ως άνω διάταξη επιβάλλονται κυρώσεις και για εκδότες και για λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην προκειμένη, λοιπόν, περίπτωση, **η έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου** (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στην σελίδα 8 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 5-8), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Στην ίδια έκθεση (σελίδα 11) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στο προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αναγραφή, από προφανές λάθος, επί της προσβαλλόμενης πράξης της πρότασης: «δεν απέδωσε φόρο ως εκδότης με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» δεν προκαλεί βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντος, αφού και στην περίπτωση του εφαρμόζεται η ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 6 ν. 2523/97 και δεν επηρεάζεται εξ αυτού του λόγου το ύψος του προστίμου, ήτοι τριπλάσιο της αξίας ΦΠΑ επί εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς η κρίση του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αντιφατικές και ακυρωτέες δεν γίνεται αποδεκτή,

εφόσον σε καμία περίπτωση, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι ελαττωματική και, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορριπτός.

**2. Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αυτοτελούς αιτιολογίας, εφόσον η φορολογική αρχή όφειλε να θεμελιώσει πρωτογενώς την εικονικότητα των συναλλαγών και όχι να αρκестεί στα πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής.**

**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, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**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. **Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία**, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η ....., κατά τον έλεγχο που διενήργησε για την εκδότρια επιχείρηση ..... –ΑΦΜ. ...., τα πορίσματα της οποίας υιοθέτησε η αρμόδια για τον λήπτη Δ.Ο.Υ. ...., δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε σε μία σειρά από τεκμηριωμένες διαπιστώσεις και παραδοχές, που ενδεικτικά αναφέρουμε παρακάτω:

- εφόσον η ανωτέρω επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στην δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα του νομικού προσώπου (έναρξη ..... με έδρα την ....., γραφείο ...) ή τουλάχιστον από ..... και μετά, που εκμισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση. Συνεπώς δεν λειτούργησε ποτέ σε πραγματική βάση και **επί της ουσίας υπήρξε ανύπαρκτη**. Τεκμαίρεται δε από τις μαρτυρικές καταθέσεις ότι από ενάρξεως **υποκρυπτόμενος της εν λόγω επιχείρησης ήταν ο .....**
- Δεν λειτούργησε ποτέ στο δηλωμένο ως υποκατάστημα –αποθήκη στο ....., σύμφωνα με τις μαρτυρίες των ιδιοκτητών
- από την κατάθεση του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της ... ..... και τις προσκομισθείσες τροποποιήσεις καταστατικού, προκύπτει ότι στην ουσία ο ανωτέρω μεταβίβασε την επιχείρηση του από τις .... στον ..... (μοναδικός εταίρος και διαχειριστής) και στη συνέχεια στις ..... ορίστηκε ως διαχειριστής ο ....., Καμία, όμως, από τις εν λόγω μεταβολές δεν δηλώθηκε στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ισχυρίζεται επίσης ότι παρέδωσε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του στον ....., επειδή δεν μπορούσε ο ίδιος να συνεχίσει την λειτουργία της, έναντι κάποιας συμφωνηθείσας αμοιβής που ουδέποτε εισέπραξε.
- Η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μόνο για τις χρήσεις .... και ....., αλλά μηδενικές, ενώ διαπιστώθηκε ότι διακινήθηκαν δικά της φορολογικά στοιχεία για τις εν λόγω χρήσεις και επόμενες πολλών εκατομμυρίων, στοιχείο που αποτελεί ίδιον γνώρισμα των κατά συρροή εκδοτών εικονικών τιμολογίων.
- Δεν υπέβαλε από ενάρξεως καμία συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, ως όφειλε.
- Η αριθμ. .... επιταγή της ..... ύψους .....€, εκδόσεως του προσφεύγοντα σε διαταγή της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης φέρει στην οπισθογράφηση την υπογραφή του ....., κάτι που ο ίδιος κατηγορηματικά αρνήθηκε, ζητώντας γραφολογική εξέταση.

Συνεπώς οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου αναφέρουν αναλυτικά τους λόγους που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και από αυτές προκύπτει πέραν κάθε αμφισβήτησης ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με φερόμενο εκδότη αυτών την ανωτέρω εταιρεία, εκδόθηκαν από εικονικές επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα και οι οποίες εμπλέκονται σε κύκλωμα εικονικών επιχειρήσεων, οι οποίες προβαίνουν μεν στην έναρξη αυτών μέσω των αρμοδίων Δ.Ο.Υ., έχοντας όμως ως σκοπό να αποκομίζουν παράνομα οικονομικά οφέλη από τις εν λόγω δραστηριότητες:

**3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη ότι ο φορολογούμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη, με δεδομένο την εξόφληση μέσω τραπεζικού ιδρύματος των επίμαχων συναλλαγών και επιπλέον ότι στην προκειμένη περίπτωση ο**

**εκδότης είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι νόμιμα θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή και από κανένα πρόσφορο στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη τελούσε σε γνώση του προσφεύγοντος.**

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...”.

**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**, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στην αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), σύμφωνα με την οποία κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣΤΕ 1512/2013, ΣΤΕ 753/2012, ΣΤΕ 4023/2005, ΣΤΕ 3988/1998, ΣΤΕ 124/1998, ΣΤΕ 6004/1996, ΣΤΕ 3509/1996, ΣΤΕ 105/1996, ΣΤΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣΤΕ 1314/2013, ΣΤΕ 2649/2012, ΣΤΕ 2012/2011, ΣΤΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (25%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 55 παρ.2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013).

Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣΤΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

**Επειδή** στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

**Επειδή** στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί**, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

**Επειδή** το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την αριθμ. 170/2-6-2014 γνωμοδότηση αποφαίνεται ότι είναι επιτρεπτή υπό προϋποθέσεις η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης που στηρίζεται σε εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, όταν αποδεικνύεται η καλοπιστία του λήπτη, σχετ. ΠΟΛ.1071/31.3.2015) και εν προκειμένω δεν τυγχάνει εφαρμογής στη φορολογία ΦΠΑ, αλλά μόνο στη

φορολογία εισοδήματος, ενώ οι διατάξεις περί ΦΠΑ ρητά αναφέρονται στη μη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου επί μη νόμιμου φορολογικού στοιχείου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος.

**4.Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας της παράτασης παραγραφής των επίμαχων χρήσεων** και δη της διάταξης της §5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

- Στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»

-Με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: .... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49». Περαιτέρω με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:..... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Περαιτέρω στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...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».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

- Σύμφωνα με το άρθρο 37§5 του ν.4141/2013 από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

-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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-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** περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επίσης, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα

αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του ν 3697/2008, με τον οποίο ο προσφεύγων περαίωσε τις κρινόμενες χρήσεις ..... και ..... με τον ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το αριθμ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, ορίζει ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», είναι προφανές ότι και για τις χρήσεις που περαιώθηκαν με τον ν 3697/2008 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...*Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...*».

**Επειδή** από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. αριθμ. .... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. .... εντολής ελεγχ. του ....., απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου ότι οι ως άνω διατάξεις, λόγω υπέρμετρης παράτασης της παραγραφής, είναι αντισυνταγματικές, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Όσον δε αφορά την επικαλούμενη απόφαση 3174/2014 του Στε, αυτή κρίνει ως αντισυνταγματική την διάταξη του άρθρου 85 παρ. 1 του ν. 2676/1999, με την οποία «παρατάθηκε» ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου περί φόρου κληρονομιών, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1973, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται, εφόσον, εν προκειμένω, δεν τυγχάνει εφαρμογής και ουδόλως σχετίζεται με την επικαλούμενη διάταξη του άρθρου 37§5 του ν.4141/2013.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 6 ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, διέπεται δε αυτή από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ..... και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του .....-ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

**A.** Την αριθμ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**B.** Την αριθμ. .... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**Γ.** Την αριθμ. .... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**Δ.** Την αριθμ. .... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:**

**Προσδιορισμός ΦΠΑ –οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση :**

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b> .....	<b>ΠΟΣΑ</b> <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΑ</b> <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	2.536.264,39	2.536.264,39	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	2.868.792,31	2.832.771,09	36.021,22
Φόρος εκροών	209.698,42	209.698,42	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	277.121,89	274.240,19	2.881,70
Πιστωτικό υπόλοιπο	67.423,47	64.541,77	2.881,70
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>67.423,47</b>	<b>64.541,77</b>	<b>2.881,70</b>

<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b> .....	<b>ΠΟΣΑ</b> <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΑ</b> <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	1.402.803,05	1.402.803,05	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.509.812,75	1.503.284,61	6.528,14
Φόρος εκροών	134.882,93	134.882,93	0,00

Υπόλοιπο φόρου εισροών	209.936,97	206.532,44	3.404,53
Πιστωτικό υπόλοιπο	75.054,04	71.649,51	3.404,53
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>75.054,04</b>	<b>71.649,51</b>	<b>3.404,53</b>

**Προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97) με βάση την παρούσα απόφαση :**

<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b>	.....	.....
Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	8.646,81	1.567,80

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).