



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/02/2016

Αριθμός απόφασης: 620

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με διεύθυνση, κατά των υπ' αριθμ. :

(1) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003,

(2) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,

(3) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005,

(4) Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

- (5) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004,
- (6) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005,
- (7) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006,
- (8) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007,
- (9) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003,
- (10) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004,
- (11) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005,
- (12) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,
- (13) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 έως 31-12-2003,
- (14) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004,
- (15) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2006 έως 31-12-2006,
- (16) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005,
- (17) οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τίς υπ' αριθμ :

- (1) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003,
- (2) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,
- (3) Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005,
- (4)Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,
- (5)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004,
- (6) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2005,
- (7) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006,
- (8) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007,

- (9) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003,
- (10) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004,
- (11) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005,
- (12) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,
- (13) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2003 έως 31-12-2003,
- (14) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004,
- (15) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2006 έως 31-12-2006,
- (16) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005,
- (17) οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2004 έως 31-12-2004,
- των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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:

1. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 πρόστιμο συνολικού ποσού 47.158,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§6 & 10, και 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12, 18§2 και 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Λήψη και καταχώρηση δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 8.500,00 €.
- Λήψη και καταχώρηση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 14.200,00 € και
- Μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης Πελατών - Προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) έτους – χρήσης 2003.

2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο συνολικού ποσού 25.240,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§6 & 10 και 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 2§1, 6, 9, 11, 12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Λήψη και καταχώρηση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 6.920,00 €.
- Λήψη και καταχώρηση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 5.400,00 € και
- Μη θεώρηση και μη τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων για το υποκατάστημα.

3. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο συνολικού ποσού 75.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§6 & 10 και 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6, 9, 11, 12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Λήψη και καταχώρηση επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 13.400,00 €.
- Λήψη και καταχώρηση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 24.000,00 € και
- Μη θεώρηση και μη τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων για το υποκατάστημα.

4. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο συνολικού ποσού 107.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 & 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6, 9, 11, 12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Λήψη και καταχώρηση δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 53.700,00 €.

5. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 12.599,91 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 15.119,89 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.719,80 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) για τον κλάδο παροχή υπηρεσιών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και για τον κλάδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του ν.2238/1994.

6. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.420,91 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8.905,09 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.326,00 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) για τον κλάδο παροχή υπηρεσιών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και για τον κλάδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του ν.2238/1994.

7. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 57.660,72 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 69.192,86 €, ήτοι συνολικό ποσό 126.853,58 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) για τον κλάδο παροχή υπηρεσιών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και για τον κλάδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του ν.2238/1994.

8. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 58.415,78 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 70.098,94 €, ήτοι συνολικό ποσό 128.514,72 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) για τον κλάδο παροχή υπηρεσιών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και για τον κλάδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του ν.2238/1994.

9. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 - 31/12/2003 φόρος ποσού 5.097,46 € πλέον 6.116,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 11.214,41 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2003 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων

εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

10. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 φόρος ποσού 379,86 € πλέον 455,83 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 835,69 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2004 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

11. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 φόρος ποσού 11.383,86 € πλέον 13.660,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 25.044,49 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2005 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

12. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 φόρος ποσού 47.758,24 € πλέον 57.309,89 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 105.068,13 € σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2006 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

13. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003, πρόστιμο συνολικού ποσού 12.258,00 ευρώ (4.086,00 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 4.086,00 € με βάση δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 8.500,00 € και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 14.200,00 €. Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το

τριπλάσιο του φόρου που ο προσφεύγων δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

14. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2004 έως 31-12-2004, πρόστιμο συνολικού ποσού 9.622,80 ευρώ (3.207,60 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 3.207,60 € με βάση τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 6.920,00 €, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 5.400,00 € και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 5.500,00 €. Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που ο προσφεύγων δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

15. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2006 έως 31-12-2006, πρόστιμο συνολικού ποσού 61.845,00 ευρώ (20.615,00 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 20.615,00 € με βάση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, καθαρής αξίας 14.800,00 €, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 24.000,00 €, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 16.000,00 € και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 53.700,00 €. Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που ο προσφεύγων δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

16. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2005 έως 31-12-2005, πρόστιμο συνολικού ποσού 84.337,50 ευρώ (28.112,50 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 28.112,50 € με βάση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 24.000,00 €, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 13.400,00 €, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 69.880,00 € και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 14.000,00 €, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 10.050,00 € και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 17.000,00 €. Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που ο προσφεύγων δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

17. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2004 έως 31-12-2004, πρόστιμο συνολικού ποσού 120,00 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 57§1 και 59§1 του ν.2238/1994.

Η παράβαση αφορά σε μη υποβολής της Οριστικής Δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για το οικον. έτος 2005.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από 12/08/2015 εκθέσεις α) ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92), β) τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94, γ) ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, δ) ελέγχου ειδικού τριπλασίου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 ν. 2523/97) και ε) τακτικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ότι υφίστανται στο αρχείο της Υπηρεσίας οι κάτωθι αποφάσεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. :

A) Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2003 έως 31/12/2003 :

- Η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου, καθόσον ο προσφεύγων μετέφερε είκοσι σακιά μάρμαρο με το με αριθμό αυτοκίνητο χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.

B) Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2004 έως 31/12/2004 :

- Η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), που αφορά σε παράβαση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 για λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 5.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 990,00 ευρώ.

Γ) Για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2005 έως 31/12/2005 :

- Η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), που αφορά σε παράβαση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 για λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 110.930,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 21.076,7 ευρώ.

Δ) Για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2006 έως 31/12/2006 :

- Η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), που αφορά σε παράβαση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 για λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 30.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.852,00 ευρώ.

- Η με αριθμό απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), που αφορά σε παράβαση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 για λήψη εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.560,00 ευρώ.

Αφορμή για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα υπήρξε το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ'αριθμ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. που περιλαμβάνει τα αποτελέσματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των πελατών της επιχείρησης «.....», προς τους οποίους εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων. Κατόπιν του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή τακτικού της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-2003 έως 31-12-2007, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθμ. εντολή ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ι. ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ - ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

α) Σύντομο Ιστορικό του προσφεύγοντος.

Β) Ιστορικό διαδικασίας του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ.

- Η Φορολογική Αρχή στήριξε τα πορίσματά της, προκειμένου να προχωρήσει στην σε βάρος του έκδοση των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και καταλογιστικών πράξεων, αποκλειστικά και μόνο στους ελέγχους που διενήργησε σε συναλλασσόμενες με αυτόν επιχειρήσεις, στα πλαίσια των οποίων διαπίστωσε την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να προβάλει στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η από μέρους του γνώση της τυχόν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και χωρίς ουδέποτε να θέσει στη διάθεσή του τα επίμαχα στοιχεία που αφορούν τις ως άνω επιχειρήσεις, προκειμένου και αυτός με τη σειρά του να δύναται να προβάλλει αποτελεσματικότερα τις αντιρρήσεις του απέναντι στους αυθαίρετους και εν τέλει παράνομους ισχυρισμούς της Φορολογικής Αρχής.

γ) Μη ορθή υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις επίμαχες νομοθετικές διατάξεις και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων από τη Φορολογική Αρχή - Παράνομη μετάθεση του Βάρους απόδειξης από τη Φορολογική Αρχή στον ελεγχόμενο :

- Αυθαιρέτως και παρανόμως η Φορολογική Αρχή ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες, καταλογιζόμενες σε βάρος του, συναλλαγές ήταν εικονικές και ανύπαρκτες, αφορώντας ενδεικτικά στην αγορά ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ελαστικών και άλλων συναφών προϊόντων, καθώς αποδεδειγμένα ο ίδιος, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, δραστηριοποιείτο ως και, έχοντας στη διάθεσή του περί τα είκοσι (20) οχήματα (..... και), τα οποία προφανώς και απαιτούσαν τακτικές επισκευές και συντήρηση. Προς τούτο δε, προέβαινε συχνά σε αγορές ανταλλακτικών από διάφορες μικρότερες επιχειρήσεις, που βρίσκονταν είτε στην είτε και σε άλλες πόλεις της Ελλάδας, τα οποία πλήρωνε μετρητοίς και παραλάμβανε, είτε ο ίδιος είτε οι υπάλληλοί του, από υπαλλήλους των εν λόγω επιχειρήσεων, που έρχονταν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής του. Περαιτέρω δε, επέλεγε σε αρκετές περιπτώσεις την αγορά ανταλλακτικών για τα οχήματά του από μικρότερες επιχειρήσεις, αναζητώντας πιο συμφέρουσες τιμές αλλά και γρηγορότερη παράδοση των ανταλλακτικών, καθώς οι προμηθεύτριες εταιρείες, μεγαλύτερης εμβέλειας και αναγνωσιμότητας, είχαν συχνά είτε ακριβότερες τιμές είτε μεγάλες καθυστερήσεις στη παράδοση των ανταλλακτικών, με αποτέλεσμα να τίθεται σε κίνδυνο η λειτουργία και η ασφάλεια των ως άνω επαγγελματικών οχημάτων του.

- Αυθαιρέτως και παρανόμως η Φορολογική Αρχή αρνείται την ύπαρξη των συναλλαγών λόγω μη προσκόμισης παραστατικών, από τα οποία να αποδεικνύεται η τοποθέτηση των ως άνω ανταλλακτικών στα οχήματα από συνεργεία ή άλλους επαγγελματίες, καθώς στη πραγματικότητα η τοποθέτησή τους στα φορτηγά γινόταν είτε από αυτόν τον ίδιο είτε από το προσωπικό που διατηρούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ως εκ τούτου, προσπαθώντας να μειώσει όσο το δυνατόν περισσότερο το κόστος επισκευής και συντήρησης των ως άνω οχημάτων και έχοντας τη δυνατότητα λόγω επαγγελματικής πείρας και συνεχούς ενασχόλησης, αγόραζε ανταλλακτικά, τα οποία τοποθετούσε ο ίδιος ή οι υπάλληλοί του στα οχήματα.

- Αυθαιρέτως και παρανόμως η Φορολογική Αρχή καταλογίζει σε βάρος του τις προσβαλλόμενες με την παρούσα φορολογικές παραβάσεις, χωρίς να εξετάσει και να συνυπολογίσει ότι ο ίδιος δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει, αλλά ούτε και είχε σχετική υποχρέωση να διερευνήσει ειδικώς, αν οι επιχειρήσεις, με τις οποίες συναλλασσόταν στα πλαίσια της δραστηριότητάς του ως και, ήταν υπαρκτές και νομίμως λειτουργούσες, λαμβανομένου υπ' όψιν

ιδίως του γεγονότος ότι ο ίδιος ως επαγγελματίας καλείτο να αντεπεξέλθει στις απαιτήσεις της δραστηριότητάς του, χωρίς σημειωτέον να δύναται να ελέγξει τυχόν πλαστότητα φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων) που λάμβανε, ιδίως στη περίπτωση που αυτά έφεραν τα αναγκαία στοιχεία της διάτρησης και της σφράγισης. Επιπλέον δε, η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων), τα οποία εξέδιδαν κάποιες από τις συναλλασσόμενες μαζί του, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, επιχειρήσεις, στα πλαίσια φορολογικών ελέγχων που διενεργήθηκαν σε βάρος των εν λόγω επιχειρήσεων, δεν αρκεί προκειμένου να καταλογιστεί σε βάρος του η εικονικότητα των ιδίων των επίμαχων συναλλαγών και περαιτέρω η τέλεση σωρείας φορολογικών παραβάσεων, τις οποίες μάλιστα η Φορολογική Αρχή δεν διαπίστωσε ούτε από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε σε βάρος του αλλά ούτε και από τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του.

- Κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων είχε αναθέσει την τήρηση των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησής του σε οργανωμένο λογιστικό γραφείο της , έχοντας εύλογα την πεποίθηση δεδομένου ότι ο ίδιος στερείτο πλήρως γνώσεων λογιστικής, ότι ο τότε λογιστής του είχε αναλάβει επιμελώς την εκπλήρωση των (φορολογικών του υποχρεώσεων (βλ. ενδεικτικώς ΑΠ 1901/2008 περί της ευθύνης του λογιστή), χωρίς μάλιστα ο ίδιος να γνωρίζει ότι γίνονταν τυπικές παραβάσεις σε σχέση με την υποβολή δηλώσεων, όπως στη περίπτωση της μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών για τη χρήση 2004, ή ότι είχε υποχρέωση τήρησης Ξεχωριστού βιβλίου εσόδων - εξόδων για το υποκατάστημα (.....), το οποίο σημειωτέον ουδέποτε λειτούργησε κανονικά.

II. ΝΟΜΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

α) Ανεπίτρεπτη επάνοδος ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων και οικονομικών ετών που έχουν ήδη περαιωθεί οριστικά από την ίδια αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- Εν προκειμένω, όπως η ίδια η Φορολογική Αρχή συνομολογεί στις προσβαλλόμενες με τη παρούσα Εκθέσεις Ελέγχου, προχώρησε στις 29-11-2010 σε περαίωση εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά τις διατάξεις του ν.3888/2010, για τις χρήσεις 2003 έως και 2009, αποδεχόμενος το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 με αποτέλεσμα τη περαίωση των οικονομικών ετών 2004 έως και 2010, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι ελεγχόμενες χρήσεις. Συμμορφούμενος πλήρως προς τη ρύθμιση της περαίωσης, όπως αυτή απεικονίζεται στο ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα της Δ.Ο.Υ., κατέβαλλε κανονικά τις οφειλόμενες δόσεις, χωρίς ωστόσο να βρίσκεται σε θέση, λόγω έλλειψης ειδικών γνώσεων περί λογιστικής και πλημμελούς παροχής λογιστικών υπηρεσιών από τον τότε λογιστή του, να γνωρίζει αν τα χρηματικά ποσά που κατέβαλλε προς εξόφληση των δόσεων της περαίωσης του ν. 3888/2010 καταχωρούνταν από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. προς εξόφληση άλλων οφειλών του προς τη Φορολογική Διοίκηση, ειδικότερα δε προς εξόφληση των εκδοθέντων, σε προγενέστερο χρόνο, προστίμων Κ.Β.Σ.

- Κατά το χρόνο υπαγωγής του στη περαίωση του ν. 3888/2010, δεν μπορούσε, ούτε όφειλε καθ' υπαγόρευση των συνταγματικών επιταγών της ασφάλειας του δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου — φορολογούμενου, να γνωρίζει ότι η μη αποπληρωμή δόσεων της περαίωσης θα συνιστούσε εκ των υστέρων λόγο έκπτωσης από την περαίωση. Αντίθετα, η μη αποπληρωμή δόσεων της περαίωσης εισήχθη ως λόγος έκπτωσης από την ίδια τη περαίωση μεταγενέστερα, με απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως αυτή εμπεριέχεται στην ΠΟΛ 1066/4.4.2011.

- Η Φορολογική Αρχή παραβίασε ευθέως τις διατάξεις του ν. 3888/2010, διενεργώντας τακτικό φορολογικό έλεγχο για χρήσεις τις οποίες είχε ήδη περαιώσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, για τους εξής λόγους:

Διότι η περαίωση του ν. 3888/2010 επέχει θέση τακτικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθρ. 7 του ν.3888/2010 «1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υποθέσεως Φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών Φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους...»

Διότι ουδόλως περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αργής «οψιγενή» στοιχεία. κατά την έννοια των διατάξεων του αρθρ. 68 του ν. 2238/1994 - τις οποίες σημειωτέον όλως ελλιπώς και αυθαιρέτως επικαλείται και εφαρμόζει η Φορολογική Αργή -δεδομένου ότι το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων, επί τη βάσει των οποίων καταλογίζεται σε βάρος του η Φορολογική παράβαση της λήψης και αποδοχής τυχόν πλαστών - εικονικών Φορολογικών στοιχείων, εμπεριέχοντο στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του κατά το χρόνο υπαγωγής του στις ευεργετικές διατάξεις περαίωσης του ν. 3888/2010. Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αργή, έχοντας πλήρη πρόσβαση, είχε λάβει γνώση των εν λόγω τυχόν πλαστών — εικονικών Φορολογικών στοιχείων σε χρόνο προγενέστερο της διενέργειας του επίμαχου σε βάρος μου φορολογικού ελέγχου.

Επιπροσθέτως, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής «οψιγενή» στοιχεία, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρ. 68 του ν. 2238/1994 τότε και σε αυτή τη περίπτωση η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τον υπολογισμό των φόρων εισοδήματος και του Φ.Π.Α.. εκδίδοντας Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, όπως άλλωστε ρητώς προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 4 του αρ. 9 του ν. 3888/2010.

β) Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου περί επιβολής φόρων:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να ελέγχει, να ερευνά, να εκδίδει φύλλα ελέγχου και εν γένει να ενεργεί φορολογικές εγγραφές έχει ήδη παραγραφεί από του τέλους της 31ης Δεκεμβρίου 2013 για τα οικονομικά έτη 2002 – 2007.

- Οι συνεχόμενες νομοθετικές παρατάσεις κατά ένα (τουλάχιστον κάθε φορά) έτος χρήσεις που βαίνουν προς παραγραφή με διατάξεις που παρεισφρύουν σε μη σχετικά με τη φορολογία νομοθετήματα, παραβιάζουν την πάγια θέση της νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων και του Δ.Ε.Κ. επί του ζητήματος της παραγραφής και καθιστούν σχεδόν αδύνατη την παρακολούθηση του μείζονος τούτου ζητήματος από τους φορολογούμενους.

- Όπως προκύπτει από τα επίμαχα έγγραφα (Σημείωμα Διαπιστώσεων, Εκθέσεις Ελέγχου και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ., Φ.Μ.Υ.), η επίμαχη εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε εντός του έτους 2015 (Αρ. Εντ. Ελέγχου), περαιτέρω δε οι προσβαλλόμενες με την παρούσα εκθέσεις ελέγχου φέρουν ημερομηνία θεώρησης την ενώ και οι εκδοθείσες σε βάρος του καταλογιστικές πράξεις τού κοινοποιήθηκαν στις 30-9-2015, ήτοι μετά την 31-12-2013, η Δ.Ο.Υ. επιβάλλει εν τέλει παρανόμως σε βάρος του φόρους και πρόστιμα για τα οικονομικά έτη 2004 έως και 2007, καθόσον ως προς τα οικονομικά αυτά έτη το δικαίωμα του Δημοσίου έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2013, παρερμηνεύοντας και εφαρμόζοντας εσφαλμένως και παρανόμως τις ως άνω διατάξεις της παρ. 5 του αρθρ. 37 του ν.4141/2013, θεωρώντας όλως αυθαιρέτως ότι η επιδοθείσα σε αυτόν υπ' αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση από τη Δ.Ο.Υ., με την οποία η Φορολογική Αρχή του γνωστοποίησε ότι έχει επιλεγεί για τακτικό φορολογικό έλεγχο για τις χρήσεις 2003 έως 2006, επέχει θέση εντολής ελέγχου κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 37 του ν. 4141/2013.

- Δοθέντος του γεγονότος ότι ελλείπουν «οψιγενή» στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 68 του ν. 2238/1994 και ότι το σύνολο των τυχόν πλαστών - εικονικών φορολογικών παραστατικών είχαν τεθεί στη γνώση της Φορολογικής Αργής, ήδη από τότε που ο ίδιος υπήχθη στην περαίωση του ν. 3888/2010, καθίσταται προφανές ότι σε καμία περίπτωση η Φορολογική

Αργή δεν μπορεί να επικαλεστεί και να εφαρμόσει τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 84 του ν. 2238/1994 περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προχωρήσει στην έκδοση φύλλων ελέγχου και στην επιβολή φόρων μετά τη πάροδο της δεκαετίας.

III. ΤΥΠΙΚΕΣ ΑΚΥΡΟΤΗΤΕΣ

A. ΕΝ ΣΤΕΝΗ ΕΝΝΟΙΑ ΤΥΠΙΚΕΣ ΑΚΥΡΟΤΗΤΕΣ

α) Κύρος και αποδεικτική ισχύ των επίμαχων Εκθέσεων Ελέγχου.

β) Τυπικές πλημμέλειες καταλογιστικών πράξεων - Λόγοι αναγόμενοι στην απουσία από το περιεχόμενο των επίμαχων πράξεων ουσιωδών στοιχείων, τα οποία χαρακτηρίζουν την μη νόμιμη κατάρτιση μιας διοικητικής πράξης :

1) Μη αναγραφή στον τίτλο των πράξεων τις διατάξεις με βάση τις οποίες εκδόθηκαν.

2) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας επί του σώματος των καταλογιστικών πράξεων.

Η νόμιμη αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων όφειλε να προσδιορίζει αφενός τους λόγους που οδήγησαν τη Φορολογική Αρχή στην επιβολή των επίμαχων φόρων και προστίμων, αφετέρου δε τον τρόπο και τη μέθοδο με βάση την οποία υπολογίστηκαν οι επίμαχοι φόροι και πρόστιμα.

3) Ως προς τις Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν προσδιορίζονται, άλλως δεν διευκρινίζονται, σε κανένα σημείο του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων:

- Οι διατάξεις που επιβάλλουν το ποσοστό ή το ύψος του αναλογούντος στο καθαρό εισόδημα ή στη φορολογητέα αξία, για λόγους Φ.Π.Α., φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 του αρ. 68 του ν.2238/1994.

- Οι διατάξεις που επιβάλλουν τον πρόσθετο φόρο και περαιτέρω τον τρόπο προσδιορισμού του ύψους του πρόσθετου αυτού φόρου.

- Ο τύπος της αμφισβήτησης του φόρου, σύμφωνα με τα ειδικώς οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. κ' του Ν. 4174/2013.

4) Ασυμφωνία του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων με το περιεχόμενο των συμπροσβαλλόμενων με αυτές εκθέσεων ελέγχου :

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε σε βάρος του τις υπ' αριθμ.,,, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, επιβάλλοντας σε βάρος του ποσά φόρου εισοδήματος, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003 έως και 2006, διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στη συνοδεύουσα τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ακολουθώντας μάλιστα διαφορετική μέθοδο υπολογισμού σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, με αποτέλεσμα να γεννιέται ακόμη μεγαλύτερη αμφιβολία σε σχέση με την ορθότητα και τη νομιμότητα των πορισμάτων της Φορολογικής Αρχής και να αποδεικνύεται και εξ αυτού του γεγονότος το παράνομο των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων.

Ειδικότερα, ενώ στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη χρήση 2003 προσδιορίζεται φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου ύψους 50.799,27 €, στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου (σελ. 39) προσδιορίζονται εξωλογιστικώς καθαρά κέρδη ύψους 52.466,88 €, τα οποία, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, έλαβε υπόψιν της η Φορολογική Αρχή για το προσδιορισμό του επίμαχου φόρου. Ομοίως, για τη χρήση 2004, προσδιορίζεται στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου ύψους 62.482,69 €. ενώ στην Έκθεση Ελέγχου (σελ. 41) προσδιορίζονται εξωλογιστικά καθαρά κέρδη, τα οποία λαμβάνει υπόψιν η Φορολογική Αρχή, ύψους 68.443,95 € Περαιτέρω στη χρήση 2005, η Φορολογική Αρχή, σύμφωνα με την επίμαχη Έκθεση Ελέγχου (σελ. 42), λαμβάνει ως βάση προσδιορισμού του φόρου το εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενο ποσό ύψους 279.240,90 €, ενώ στην υπ' αριθμ.

..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προσδιορίζεται φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου ύψους 205.225,99 €. Ομοίως, στη χρήση 2006. η Φορολογική Αρχή, λαμβάνει ως βάση προσδιορισμού του φόρου το εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενο ποσό ύψους 213.076,71 € (σελ. 44 της Έκθεσης), ενώ στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προσδιορίζεται φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου ύψους 212.704,10 €.

Επιπλέον δε, οι επίμαχες καταλογίστηκες πράξεις εμφανίζουν αριθμητικά λάθη, τα οποία ομοίως θέτουν εν αμφίβολω την ορθότητα, την ακρίβεια και εν τέλει το νόμιμο χαρακτήρα των ως άνω πράξεων. Ενδεικτικώς αναφέρει ότι στην υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φορολογίας Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2004, αναγράφει, εσφαλμένως (τη συνολική αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων το ποσό των 37.400,00 € αντί του ορθού ποσού των (6.920,00 + 5.400,00) = 12.320,00 €.

B. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

αα) Μη νόμιμη κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης :

Η Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια ελεγκτική αρχή, προχώρησε σε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, για τις ελεγχόμενες χρήσεις, χωρίς ουδέποτε να συντάξει και να του γνωστοποιήσει, ως όφειλε, ειδική έκθεση κατάσχεσης αυτών, έχοντας ήδη εξασφαλίσει τη νόμιμη αρίθμηση και υπογραφή των ως άνω στοιχείων.

ββ) Ευθεία παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στο οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου και ειδικότερα το δικαίωμα πληροφόρησης του φορολογουμένου.

Η Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και προσβάλλοντας ευθέως το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση και την ειδικότερη έκφανση αυτού για πληροφόρηση περί των αποδεικτικών στοιχείων της Φορολογικής Αρχής, τήρησε μόνο προσχηματικά το τυπικό της κλήσης για προηγούμενη ακρόαση, επιδίδοντας του το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Στη πραγματικότητα ουδέποτε η ελεγκτική αρχή του κοινοποίησε/επέδωσε ως όφειλε, τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στήριξε τους ισχυρισμούς της, ιδίως δε τις εκθέσεις ελέγχου που εκδόθηκαν από την ίδια τη Δ.Ο.Υ. ή άλλες Δ.Ο.Υ. σε βάρος των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα πορίσματα των οποίων αναφέρει η Δ.Ο.Υ. στις εκδοθείσες σε βάρος του Εκθέσεις Ελέγχου, ως αιτιολογική βάση των πορισμάτων που παρανόμως εξέδωσε σε βάρος του.

Ως εκ τούτου, στερήθηκε του δικαιώματος πληροφόρησης, ήτοι της δυνατότητας να αντλήσει στοιχεία επιτυχούς αντίκρουσης των αιτιάσεων της Φορολογικής Αργής, προκειμένου να αποδείξει ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν υπαρκτές και ότι ο ίδιος ούτε γνώριζε, ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει εάν οι επιχειρήσεις που συναλλάσσονταν μαζί του ήταν νόμιμες, στερούμενος κατ' αποτέλεσμα το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

IV) ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

α) Αντισυνταγματικότητα των επιβληθέντων προστίμων Κ.Β.Σ. λόγω ευθείας παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Συνεπώς, ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι βασίμως η Φορολογική Αρχή καταλογίζει σε βάρος του πρόστιμα Κ.Β.Σ. για δήθεν λήψη και αποδοχή εικονικών στοιχείων καθίσταται προφανές ότι παρανόμως επιβάλλει σε βάρος του τα εν λόγω πρόστιμα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ, 5 του ν. 2523/1997, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν της τις ιδιαίτερες περιστάσεις που διέπουν τη φορολογική του υπόθεση και το βαθμό υπαιτιότητάς του, με αποτέλεσμα να παραβιάζεται ευθέως η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και της δικαστικής προστασίας.

β) Αντισυνταγματικότητα λόγω ευθείας παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – της αρχής της καλής πίστης – της αρχής της χρηστής Διοίκησης.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής και περί παραβίασης από τη φορολογική αρχή των διατάξεων του ν.3888/2010 με τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για χρήσεις για τις οποίες είχε ήδη περαιώσει.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α΄και β΄ του ν. **4174/2013**, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. 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 τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 :

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10 του ν. 3790/2009** (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) περί παράτασης παραγραφής ορίζεται ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 92 παρ. 3α του ν.3862/2010 «Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 καταργείται».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7 του ν.3888/2010** Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 4 παρ. 7 του ν.3899/2010 «Το δεύτερο εδάφιο της παρ.7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α) καταργείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§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 ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012** ορίζεται ότι :
«1. 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.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22§β' του ν. 4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α).....

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

Επειδή επίσης με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου **84 του ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), 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 ενάσκησή 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68§2** περ. α, β και γ, του **ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει

σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της

αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν

πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1 και 2γ' του ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

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:

α),

β).....,

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ιδίου ως άνω νόμου, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.21 Ν.3610/2007,ΦΕΚ Α 258/22.11.2007, ορίζεται ότι :

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν - οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ**, 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν.3888/2010 :

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους

στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147/2010 «Περαίωση Ν.3888/10-Οδηγίες εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών» στο κεφάλαιο 9 περίπτωση 4 εδάφια πρώτο και δεύτερο :

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ. Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος

νόμου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.

.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 περ. στ' και ια' του ν.3888/2010 περί της διαδικασίας βεβαίωσης οφειλών και τρόπος καταβολής τους ορίζεται ότι :

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

.....

.....στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου.»

.....

ια) κάθε αναγκαίο ζήτημα ή διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1066/4-4-2011 (ΦΕΚ Β' 647/19.04.2011) Α.Υ.Ο. περί εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010 :

«1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και **δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής** που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, **έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές** και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα **προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.**

2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής εφόσον δεν έχουν

καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο.

3. Η απόφαση αυτή ισχύει τρεις (3) μήνες μετά τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως ρητά αναγράφεται στην οικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχθηκε το με αριθμό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/2010 χρήσεων 2003 έως 2009, όμως όπως προκύπτει από το τμήμα εσόδων της Δ.Ο.Υ. **δεν έχει επέλθει περαιώση** λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής, ήτοι μη καταβολής δύο τουλάχιστον ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα (αριθμός δόσεων 25 πρώτη δόση 17/12/2010 τελευταία δόση 31/12/2012, έχει καταβάλει έως την δόση 31/10/2011 και μέρος δόσης με λήξη 30/11/2011) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 της ως άνω ΠΟΛ 1066/2011 Α.Υ.Ο., **με αποτέλεσμα η υπόθεση να είναι ελεγκτέα** και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον **τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο** που θα διενεργηθεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή παραβίασε τις διατάξεις του ν.3888/2010 με τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου για χρήσεις για τις οποίες είχε ήδη περαιώσει και ότι έπρεπε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαιώσης ν. 3888/2010, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή εν προκειμένω, οι από οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος από τη Δ.Ο.Υ. ελέγχου στον προσφεύγοντα με βάση την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. , η οποία εντολή εκδόθηκε συνεπεία του από Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, αβασίμως προβάλλονται.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, εσφαλμένης εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων από τη Φορολογική Αρχή και παράνομης μετάθεσης του βάρους απόδειξης από τη Φορολογική Αρχή στον ελεγχόμενο

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 και 4 εδάφιο πρώτο του Ν. 2523/97 :

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4.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.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν.186/1992 :

«2. Κάθε έγγραφη 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 στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου**, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 αντισυμβαλλομένου 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 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 πραγματοποίησής 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, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., η κρίση περί της εικονικότητας στο σύνολό τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και περί πλαστότητας μέρους αυτών, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, τόσο του **διενεργηθέντος ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές στους εκδότες των επίμαχων πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων** όσο και του **διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση – λήπτρια**.

Συγκεκριμένα στις σελ. 3 – 6 στο Κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....», ΑΦΜ είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρία.

Επίσης, στο υποκεφάλαιο 3 «Αξιοποίηση δεδομένων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.» λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι εκδότες :

- A. «.....», ΑΦΜ,
- B. «.....», ΑΦΜ,
- Γ. «.....», ΑΦΜ,
- Δ. «.....», ΑΦΜ και
- Ε. «.....», ΑΦΜ,

είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτοι και δεν είχαν επίσης την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς την προσφεύγουσα εταιρία.

Επιπλέον από τον **διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση – λήπτρια έλεγχο**, ο οποίος προέβη σε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων (Έκθεση κατάσχεσης) και σε παραλαβή του με Π.Θ. χειρόγραφου τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων (από Πρωτόκολλο παραλαβής – παράδοσης) της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε με πλήρη τεκμηρίωση η μη πραγματοποίηση των φερόμενων με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγών. Συγκεκριμένα, στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. μετά από την παράθεση των διαπιστώσεων της αρμόδιας κάθε φορά φορολογικής αρχής στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ρητά αναφέρεται ότι : «Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όσα ανωτέρω αναφέρθηκαν για την εκδότρια επιχείρηση διαπίστωσε τα κάτωθι ως προς την ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση...».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές και ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία το ανύπαρκτο της συναλλαγής, στηριζόμενη αποκλειστικά στους ελέγχους που διενήργησε σε συναλλασσόμενες με αυτόν επιχειρήσεις, χωρίς να προβεί σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, μαζί με τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα και η οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και επί της οποίας διατυπώνεται η πλήρης και αναλυτική αιτιολογία επιβολής αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση υπάρχει πραγματική διαπίστωση από τη φορολογική αρχή των αποδιδόμενων παραβάσεων, όπως καταγράφεται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία,

αφού εκθέτει σε αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διαπιστωθεισών παραβάσεων, **ήτοι την μη πραγματοποίηση των φερόμενων με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγών.**

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όχι μόνο κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία ικανά για την απόδειξη των ισχυρισμών του ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί ευθείας παραβίασης του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στο οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου και ειδικότερα το δικαίωμα πληροφόρησης του φορολογουμένου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 66§1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 62 §§ 2, 3, 4 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

« 2.Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28 §§ 1 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. .../...-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικατέστησε την υπ' αριθμ. .../...-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. Εν συνεχεία, όπως αναγράφεται στη σελ. 44 της οικείας έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρ. 66 ν.2238/1994), την

..... ο προσφεύγων κλήθηκε εγγράφως από την φορολογική αρχή με το με αριθμ. κοινοποιηθέν σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων (Άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013), με το οποίο ο έλεγχος του γνωστοποίησε τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας είκοσι (20) ημερών διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Μαζί με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα οι οικείες προσωρινές πράξεις. Ο **ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. με το από έγγραφό του, τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.**

Επομένως, και βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν κλήθηκε να εκφέρει τις περί αντιθέτου απόψεις του κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, σε καμία περίπτωση δεν ευσταθεί, καθόσον ο προσφεύγων σε κάθε περίπτωση είχε λάβει γνώση των αποδιδόμενων παραβάσεων με το με αριθμ. κοινοποιηθέν σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων (Άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013), όπως άλλωστε και ο ίδιος συνομολογεί στη σελ. 56 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 §§ 1 του Ν 4174/2013 ο ίδιος ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, καθώς η φορολογική αρχή δεν του κοινοποίησε/επέδωσε ως όφειλε, τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία στήριξε τους ισχυρισμούς της, ιδίως δε τις εκθέσεις ελέγχου που εκδόθηκαν από την ίδια τη Δ.Ο.Υ. ή άλλες Δ.Ο.Υ. σε βάρος των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τα πορίσματα των οποίων αναφέρει η Δ.Ο.Υ. στις εκδοθείσες σε βάρος του Εκθέσεις Ελέγχου, ως αιτιολογική βάση των πορισμάτων που παρανόμως εξέδωσε σε βάρος του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί τυπικών πλημμελειών των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» :

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφονται οι διατάξεις βάσει των οποίων εκδόθηκαν, αναφέρεται δε ρητά επ'αυτών ο τρόπος αμφισβήτησής τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013. Ειδικότερα, επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. γίνεται αναφορά μεταξύ άλλων και στις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 που αφορούν στην επιβολή πρόσθετων φόρων λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης. Όλες δε οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν τις απαραίτητες σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 πληροφορίες και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί τυπικών πλημμελειών των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη αναγραφής στον τίτλο των πράξεων των διατάξεων με βάση τις οποίες εκδόθηκαν και των διατάξεων περί επιβολής πρόσθετων φόρων και λόγω μη αναγραφής του τρόπου αμφισβήτησης του φόρου αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.28§2 του ν.4174/2013 :

«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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στις αποφάσεις επιβολής προστίμου αρκεί η μνεία της παράβασης και επιβαλλόμενου προστίμου και δεν απαιτείται διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης αυτής δύναται να περιέρχεται στη συνοδεύουσα αυτή έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/95).

Επειδή μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας επί του σώματος των καταλογιστικών πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ασυμφωνίας του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων με το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων με αυτές εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ποσά που ελήφθησαν υπ'όψιν από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος

Επειδή η διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) για τον κλάδο παροχής υπηρεσιών

..... προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 και για τον κλάδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33§5 του ν.2238/1994.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ασυμφωνίας του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων με το περιεχόμενο των συμπροσβαλλόμενων με αυτές εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ποσά που ελήφθησαν υπ'οψιν από τη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος αβασίμως προβάλλεται, καθόσον :

- όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» της από έκθεσης τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994 και τα καθαρά κέρδη από την τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2238/1994 και του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.3091/2002, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003 -31/12/2003

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού : 52.466,88 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 -31/12/2004

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού : 68.443,95 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 -31/12/2005

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού : 209.430,67 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 -31/12/2006

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού : 213.076,71 €

- όπως αναφέρεται στη σελ. 3 των υπ'αριθμ. προσβαλλόμενων, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οι οποίες εκδόθηκαν ορθά, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως ακολούθως :

Χρήση 2003

Προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου

52.466,88 ευρώ

Μείον εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/94

1.667,61 ευρώ

Φορολογητέο εισόδημα

50.799,27 ευρώ

Χρήση 2004

Προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου

68.443,95 ευρώ

Μείον εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/94

5.961,26 ευρώ

Φορολογητέο εισόδημα

62.482,69 ευρώ

Χρήση 2005

Προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου

209.430,67 ευρώ

Μείον εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/94

4.204,68 ευρώ

Φορολογητέο εισόδημα

205.225,99 ευρώ

Χρήση 2006

Προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου

213.076,71 ευρώ

Συνεπώς, τα αναγραφόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθαρά κέρδη ελέγχου είναι ίδια με τα προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τον προσδιορισμό δε του φορολογητέου εισοδήματος ελήφθησαν υπ'όψιν τα προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη ελέγχου αφαιρουμένων των εκπτώσεων δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994.

Επειδή με την υπ'αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ορθά επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο **συνολικού ποσού 25.240,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§6 και 10 & 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6, 9, 11, 12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- Λήψη και καταχώρηση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 6.920,00 €.
- Λήψη και καταχώρηση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 5.400,00 € και
- Μη θεώρηση και μη τήρηση βιβλίου Εσόδων - Εξόδων για το υποκατάστημα.

Επειδή στην ως άνω υπ'αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. πράγματι υπάρχει αθροιστικό λάθος ως προς την συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το γενόμενο ως βάσιμο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ήτοι εκ παραδρομής αναγράφεται ως συνολική αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων το ποσό των 37.400,00 €, αντί του ορθού 12.320,00 € (6.920,00 € + 5.400,00 €). Όμως, η επιμέρους αναγραφή της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ορθή. Συνεπώς, ουδεμία επίδραση ασκεί στο κύρος της καταλογιστικής πράξης, καθόσον δεν επιφέρει αλλαγή στην επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου. Το επιβληθέν πρόστιμο συνολικού ποσού 25.240,00 € είναι ορθό, ήτοι :

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' ν.2523/1997 : (6.920,00 € X 2)	13.840,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' ν.2523/1997 : (5.400,00 € X 2)	10.800,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5§6 ν.2523/1997 :	<u>600,00 €</u>

Σύνολο

25.240,00 €

Συνεπώς, η αμφισβήτηση από τον προσφεύγοντα της ορθότητας, της ακρίβειας και του νόμιμου χαρακτήρα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή η διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τις ελεγχόμενες χρήσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«1. 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.**»

Επειδή εν προκειμένω, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005, 01/01/2006-31/12/2006, πρόστιμο **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97**, ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που διενήργησε έκπτωση με βάση τα επίμαχα εικονικά στο σύνολό τους και πλαστά φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 4 §1 του ν.2523/1997 :

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη Οριστική Δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 57 παρ. 1 και 59 παρ. 1 του ν.2238/1194 και συνεπώς ορθώς με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2004 έως 31-12-2004, πρόστιμο συνολικού ποσού 120,00 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., συντάχθηκαν οι υπ' αριθμ. ../...-2014 **έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. και οι υπ' αριθμ. ../...-09 και ../...-2007 εκθέσεις κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ.**, οι οποίες και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα.

Στο φυσικό φάκελο της υπό εξέτασης υπόθεσης που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας εμπεριέχονται αντίγραφα των ως άνω εκθέσεων κατάσχεσης από τα σώματα των οποίων προκύπτουν τα κάτωθι :

- Στην υπ' αριθμ. ../...-2014 **έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ.**, φέρουσα επί του **σώματος αυτής την υπογραφή του προσφεύγοντος** αναγράφεται ότι : «Αντίγραφο της έκθεσης αυτής επιδόθηκε στον σήμερα την ημέρα Τετάρτη και ώρα 12:30 μ.μ».
- Στην υπ' αριθμ. ../...-09 **έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ.**, φέρουσα επί του **σώματος αυτής την υπογραφή του προσφεύγοντος** αναγράφεται ότι : «Η έκθεση αυτή συντάχθηκε στην έδρα της υπό έλεγχο επιχείρησης σε τρία (3) αντίτυπα υπογράφηκε από τους υπαλλήλους που έκαναν την κατάσχεση και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης που ελέγχθηκε, στον οποίο και επιδόθηκε αμέσως ένα αντίτυπο αυτής,»
«Επιδόθηκε σήμερα ημέρα Τρίτη και ώρα 11:30 από τον στον».
- Στην υπ' αριθμ. ../...-09 **έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ.**, φέρουσα επί του **σώματος αυτής την υπογραφή του προσφεύγοντος** αναγράφεται ότι επιδόθηκε :
«σήμερα ημέρα Τετάρτη 11:30 από τον».

Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθόσον η Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια ελεγκτική αρχή, προχώρησε σε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, για τις ελεγχόμενες χρήσεις, χωρίς ουδέποτε να συντάξει και να του γνωστοποιήσει, ως όφειλε, ειδική έκθεση κατάσχεσης αυτών, έχοντας ήδη εξασφαλίσει τη νόμιμη αρίθμηση και υπογραφή των ως άνω στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αντισυνταγματικότητας των επιβληθέντων προστίμων Κ.Β.Σ. λόγω ευθείας παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των 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, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως

άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. είναι μία διοικητική κύρωση για την επιβολή της οποίας δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης της παράβασης και ο καταλογισμός του επιβληθέντος προστίμου πηγάζει απευθείας εκ του νόμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος δεν γνώριζε ότι γίνονταν τυπικές παραβάσεις σε σχέση με την υποβολή δηλώσεων ή ότι είχε υποχρέωση τήρησης ξεχωριστού βιβλίου εσόδων - εξόδων για το υποκατάστημα (.....), απορρίπτεται καθόσον ουδεμία επίδραση ασκεί, και δεν επηρεάζει την επιβολή και την επιμέτρηση των επιβληθέντων με τις προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των από :

..... εκθέσεων α) ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92), β) τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94, γ) ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, δ) ελέγχου ειδικού τριπλασίου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 ν. 2523/97) και ε) τακτικού ελέγχου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	17.000,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	28.400,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 6 περίπτωση ζ' του Ν. 2523/97 ποσό:	<u>1.758,00 €</u> (586,00 X 3)
Σύνολο	47.158,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	13.840,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	10.800,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 6 του Ν. 2523/97 ποσό:	<u>600,00 €</u>
Σύνολο	25.240,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	26.800,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	48.000,00 €
Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 6 του Ν. 2523/97 ποσό:	<u>600,00 €</u>
Σύνολο	75.400,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν. 2523/97 ποσό:	<u>107.400,00 €</u>
Σύνολο	107.400,00 €

2) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Διαφορά φόρου	12.599,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.119,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.719,80 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Διαφορά φόρου	7.420,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.905,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.326,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Διαφορά φόρου	57.660,72 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	69.192,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	126.853,58 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Διαφορά φόρου	58.415,78 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	70.098,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	128.514,72 €

3) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Διαφορά ΦΠΑ	5.097,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.116,95 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.214,41 €
----------------------------	--------------------

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Διαφορά ΦΠΑ	379,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	455,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	835,69 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Διαφορά ΦΠΑ	11.383,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.660,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.044,49 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Διαφορά ΦΠΑ	47.758,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	57.309,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	105.068,13 €

4) Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Ποσό: 12.258,00 € (4.086,00 € X 3)

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Ποσό: 9.622,80 € (3.207,60 € X 3)

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005

Ποσό: 84.337,50 € (28.112,50 € X 3)

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Ποσό: 61.845,00 € (20.615,00 € X 3)

5) Πρόστιμο φορολογίας εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/97

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Ποσό : 120,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).