



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

Θεσσαλονίκη, 15-12-2015

Αριθμός απόφασης: 281

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 17/7/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του** του, με ΑΦΜ:....., κατοίκου επί της οδού ,κατά των με αριθμό ... , ... , και**/5-6-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** του προϊσταμένου της ΔΟΥ **διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003** και κατά της με αριθμό**/5-6-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ** του προϊσταμένου της ΔΟΥ **διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 07/12/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. /17-7-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ'αριθμ.ΕΜΠ...../Α/21-5-2007 έγγραφο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων , Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.), απεστάλη στη ΔΟΥ η από 18-5-2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σχετικός αριθμός υπόθεσης/2007) που αφορούσε τον προσφεύγοντα. Με βάση την ανωτέρω έκθεση ελέγχου εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ. , , /31-5-2007 και/5-11-2007 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Εν συνεχεία , με βάση την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και τις εκδοθείσες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ , συντάχθηκαν από το τμήμα ΦΠΑ της ΔΟΥ α)έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ (άρθρο 50 ν 2859/2000) για τις διαχειριστικές περιόδους 2002 , 2003 , 2005 και 2006 και β)έκθεση ειδικού ελέγχου τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν 2523/1997) για τις διαχειριστικές περιόδους 2002 , 2003 , 2005 και 2006.

Συνεπεία των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και Πράξεις επιβολής προστίμου ως εξής:

A) Πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ

1)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Δ' τρίμηνο του 2002 (1/10/2002 έως 31/12/2002)

2)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Α' τρίμηνο του 2003 (1/1/2003 έως 31/3/2003)

3)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Β' τρίμηνο του 2003 (1/4/2003 έως 30/6/2003)

4)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Γ' τρίμηνο του 2003 (1/7/2003 έως 30/9/2003)

5)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Δ' τρίμηνο του 2003 (1/10/2003 έως 31/12/2003)

6)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Δ' τρίμηνο του 2005 (1/10/2005 έως 31/12/2005)

7)Υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Β' τρίμηνο του 2006 (1/4/2006 έως 30/6/2006)

B) Πράξεις Επιβολής Προστίμου

1)Πράξη επιβολής προστίμου αριθμ...../2007 διαχειριστικής περιόδου 2002 με συνολικό ποσό προστίμου 6.609,60€

2)Πράξη επιβολής προστίμου αριθμ...../2007 διαχειριστικής περιόδου 2003 με συνολικό ποσό προστίμου 65.314,08€

3)Πράξη επιβολής προστίμου αριθμ...../2007 διαχειριστικής περιόδου 2005 με συνολικό ποσό προστίμου 19.216,20€

4)Πράξη επιβολής προστίμου αριθμ...../2007 διαχειριστικής περιόδου 2006 με συνολικό ποσό προστίμου 1.596,00€

Ειδικότερα , κατά των:

1)υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Α' τρίμηνο του 2003

2)υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Β' τρίμηνο του 2003

3)υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Γ' τρίμηνο του 2003

4)υπ'αριθμ...../13-11-2007 Πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για το Δ' τρίμηνο του 2003

και της υπ'αριθμ...../2007 Πράξης επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 2003 , ο υπόχρεος άσκησε την από 17-3-2008 προσφυγή του , αιτούμενος να ακυρωθούν οι ως άνω πράξεις. Επί της ανωτέρω προσφυγής , το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο με την υπ'αριθμ...../2012 απόφασή του έκρινε νομικά πλημμελείς τις προσβαλλόμενες πράξεις του προϊστάμενου της ΔΟΥ επειδή η φορολογική αρχή όφειλε να εξασφαλίσει στον ελεγχόμενο , κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος , την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης , κοινοποιώντας του σχετικό σημείωμα με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις , καλώντας τον ταυτόχρονα για παροχή εξηγήσεων.

Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης , η οποία ακυρώνει τις προσβαλλόμενες πράξεις και αναπέμπει την υπόθεση στη φορολογική αρχή για να ενεργήσει τα νόμιμα, ο

προϊστάμενος της ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμ./0/...../21-10-2014 εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας για τις υπ' αριθμ. , , και/2007 Πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και την υπ' αριθμ...../2007 Πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2003 ήτοι επίδοση σημειώματος διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση, σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 62 του ν 4174/2013 όπως ισχύει από 1-1-2014 και το άρθρο 6 του 2690/1999 ώστε να αρθούν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ..../2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση προς ακρόαση των άρθρων 28 και 62 του ν 4174/2013 με το οποίο κλήθηκε ο ελεγχόμενος να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις του επί των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε κατά τη χρήση 2003. Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε εντός της τασσόμενης προθεσμίας και η ΔΟΥ προχώρησε στην έκδοση των υπ' αριθμ..... , , και/5-6-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθμ...../5-6-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ , οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

Συγκεκριμένα εκδόθηκαν οι:

1) υπ' αριθ...../5-6-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 1.555,20€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.866,24€ για το Α' τρίμηνο του 2003 (1-1-2003 έως 31-3-2003). Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

2) υπ' αριθμ...../5-6-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** με την οποία προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για το Β' τρίμηνο 2003 (1-4-2003 έως 30-6-2003) ύψους 1.555,20€. Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

3) υπ' αριθμ...../5-6-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 9.833,76€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 11.800,51€ για το Γ' τρίμηνο του 2003 (1-7-2003 έως 30-9-2003). Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

4) υπ' αριθμ...../5-6-2015 **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ** με την οποία προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για το Δ' τρίμηνο 2003 (1-10-2003 έως 31-12-2003) ύψους 3.240,00€. Η εν λόγω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα λόγω της ζήτησης , λήψης και καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων εννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν 2523/97 έκδοσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 6 , 7 παρ. 1 , 12 παρ.1 , 11 παρ.1 και παρ.5 , 18 , 30 παρ.4 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92 ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	Νο/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	ΦΠΑ (ΣΕ ΕΥΡΩ)
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/7-3-2003	8.640,00€	1.555,20€
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/4-7-2003	152,00€	27,36€
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/8-7-2003	9.900,00€	1.782,00€
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/10-7-2003	11.200,00€	2.016,00€
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/12-7-2003	10.920,00€	1.965,60€
6	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/12-7-2003	12.150,00€	2.187,00€
7	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/15-7-2003	12.150,00€	2.187,00€
8	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/8-8-2003	10.500,00€	1.890,00€
9	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ-Δ.ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	/8-8-2003	7.500,00€	1.350,00€
ΣΥΝΟΛΑ			83.112,00€	14.960,16€

Επιπλέον , κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1-2003 έως 31-12-2003 διαπιστώθηκε η ζήτηση , λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία , τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν 2523/1997 έκδοσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 6 , 7 παρ. 1 , 12 παρ.1 , 12 παρ.13 , 11 παρ.1 και παρ.5 , 18 , 30 παρ.4 και 2 παρ.1 του ΠΔ 186/92 ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	Νο /ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΣΕ ΕΥΡΩ)	ΦΠΑ (ΣΕ ΕΥΡΩ)
1	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/29-8-2003	11.200,00€	2.016,00€
2	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/13-11-2003	18.000,00€	3.240,00€
3	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/7-4-2003	8.640,00€	1.555,20€
ΣΥΝΟΛΟ			37.840,00€	6.811,20€

2) Η υπ' αριθμ...../5-6-2015 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 65.314,08€ για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2003 έως 31-12-2003**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ως άνω διαχειριστική περίοδο και προσδιορίστηκε στο τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε παράνομα και προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 19-6-2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται:

1. α) Νομική Πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου.
β) Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε τις πράξεις κατά χρόνο.
2. Παράβαση νόμου-Ανεπαρκής, πλημμελής αιτιολογία-Αοριστία έκθεσης ελέγχου-Ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, λόγω μη εικονικότητας των συναλλαγών και καλής πίστης του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των τιμολογίων. Τέλος ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση έχει αθωωθεί τελεσίδικα και αμετάκλητα από τα ποινικά δικαστήρια με την υπ' αριθμ...../2009 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου ενώ όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η φορολογική διοίκηση δεν απέδειξε το αντίθετο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

α)Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 21 του ΠΔ 16/1989, η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι σαφής και ορισμένη και συνεπώς είναι απαραίτητη η αναγραφή του τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου, ώστε να μην εγείρεται αμφιβολία ως προς τη νομιμότητα αυτού.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ΠΔ 16/1989 ορίζεται ότι ο έλεγχος ενεργείται στο κατάστημα του επιτηδευματία, και σε περίπτωση που αυτό είναι δύσκολο, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Σ.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ΠΔ 99/77 (ΚΦΣ) ορίζεται ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων δύναται να γίνει και στο κατάστημα της Οικονομικής Εφορίας όταν η διενέργεια αυτού στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία είναι δυσχερής.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 ΠΔ 16/89 απαριθμούνται και ορίζονται αναλυτικά τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου και ειδικότερα: "Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.
- β. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.
- γ. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.
- δ. Το ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.
- ε. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- στ. Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.
- ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.
- η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.
- θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.
- ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφής από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

"ια. Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης".

Επειδή, επιπρόσθετα στην παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται επίσης ότι: "Η έκθεση φορολογικού ελέγχου επιχείρησης εκτός από τα ανωτέρω πρέπει

να περιλαμβάνει:

- α. Τη νομική μορφή, επωνυμία, εμπορικό τίτλο ή σήμα της επιχείρησης.
- β. Το αντικείμενο εργασίας με λεπτομέρειες.
- γ. Το μέγεθος, την οργάνωση, το χρόνο ίδρυσης και συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.
- δ. Τις διευθύνσεις κεντρικών υποκαταστημάτων, αποθηκών, γραφείων, εργοταξίων με ονοματεπώνυμο ιδιοκτητών και την Δ.Ο.Υ. που φορολογούνται και τα ετήσια ενοίκια που καταβάλλονται για κάθε ιδιοκτήτη χωριστά.
- ε. Τον τεχνικό εξοπλισμό, τα μεταφορικά μέσα, το απασχολούμενο προσωπικό.
- στ. Την παραγωγική διαδικασία, εφόσον πρόκειται για βιοτεχνία ή βιομηχανία.
- ζ. Τον ισολογισμό, την ανάλυση αποτελεσμάτων χρήσεων και τον λογαριασμό εκμετάλλευσης, εφόσον ελέγχονται βιβλία Γ` κατηγορίας Κ.Φ.Σ.
- η. Τα στοιχεία και βιβλία που τηρούνται με αριθμούς θεώρησής τους.
- θ. Τα στοιχεία Κ.Φ.Σ. που εκδίδονται και υποβάλλονται.
- ι. Τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων με τη διαμόρφωση του λογαριασμού εκμετάλλευσης στον οποίο απεικονίζονται:
 - ια) Τα ακαθάριστα έσοδα χονδρικώς και λιανικώς ή παροχής υπηρεσιών.
 - ιβ) Τις αγορές με διάκριση εσωτερικού, εξωτερικού.
 - ιγ) Ανάλυση των εξόδων και δαπανών.
 - ιδ) Τα μικτά και καθαρά κέρδη και οι συντελεστές αυτών επί ακαθάριστων εσόδων.
 - ιε) Συγκριτικά στοιχεία προηγούμενων οριστικών ετών.
 - ιστ) Τις λογιστικές διαφορές επιχείρησης και ελέγχου.
 - ιζ) Παρατηρήσεις πάνω στα βιβλία και στοιχεία που τηρούνται.
 - ιη) Τα αποτελέσματα του ελέγχου πάνω στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης και αυτών που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.
 - ιθ) Τις τυχόν παραλείψεις ή ανακρίβειες, που διαπιστώθηκαν από τον τυπικό και ουσιαστικό έλεγχο.
- κ. Μνεία σε περίπτωση κοινοποίησης σημειώματος του άρθρου 45 Κ.Φ.Σ., της απάντησης από τον ελεγχόμενο και της πάνω σ' αυτήν κρίσης του ελέγχου.
- κα. Το πόρισμα για την ειλικρίνεια ή μη των βιβλίων και στοιχείων.
- κβ. Τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και την κατανομή τους.
- κγ. Αν προσδιορίστηκε η φορολογητέα ύλη εξολογιστικά, αιτιολόγηση των καθοριζόμενων ακαθάριστων εσόδων και του συντελεστή καθαρού κέρδους που εφαρμόστηκε.
- κδ. Σε περίπτωση που η επιχείρηση έκανε χρήση φορολογικών κινήτρων τα αποτελέσματα της ειδικής έρευνας σχετικά με τις προϋποθέσεις και την ορθότητα των λογιστικών χειρισμών.
- κε. Μνεία στην έκθεση εισοδήματος Δ' πηγής και των ειδικών εκθέσεων που συντάχθηκαν για άλλα συναφή με το εισόδημα φορολογικά αντικείμενα.
- κστ. Ημερομηνία και υπογραφή από τους ελεγκτές. "

Επειδή , σε καμία από τις προαναφερθείσες διατάξεις δε γίνεται αναφορά στον τόπο και στον χρόνο διενέργειας του ελέγχου ως απαιτούμενα της έκθεσης ελέγχου στοιχεία.

Επειδή , η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι σύννομη , αφού φέρει όλα τα απαραίτητα στοιχεία νομιμότητας της διοικητικής πράξης κατ' άρθρο 21 του ΠΔ 16/89 , ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

β)Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες διότι στηρίζονται σε εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν πέραν του ευλόγου χρόνου. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της ασφάλειας των Διοικητικών Σχέσεων διότι τόσο στο άρθρο 33 του Ν 1882/90 όσο και στην ΠΟΛ 1130/17-9-2010 ορίζεται επακριβώς ο χρόνος εντός του οποίου πρέπει να ολοκληρώνεται η διαδικασία της σύνταξης έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου.

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 79 του ν 2717/1999 ορίζεται ότι το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα :

α)β)αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας , που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, γ).....

Επειδή , στην παράγραφο 6 του άρθρου 84 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι: "Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης".

Επειδή , στην παράγραφο 7 του άρθρου 66 (όπως αυτό αναριθμήθηκε σε 72 και ισχύει) του Ν 4174/2013 , ορίζεται ότι: " Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης."

Επειδή , η Διοίκηση διατηρεί κατά κανόνα το δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης , "θεραπεύοντας" τη διαδικαστική πλημμέλεια , που αποτέλεσε την αιτία της ακυρωτικής δικαστικής κρίσης , κατά συμμόρφωση προς τα οριζόμενα στην ακυρωτική απόφαση (ΣτΕ 1752/11 , 283/10, 274/10 , 1376/09 , 1298/09 , 187/03 κλπ).

Επειδή εν προκειμένω , ύστερα από τη σύνταξη της ,με αριθμό υπόθεσης/2007 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων , Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων και την έκδοση της με αριθμ...../2007 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ , ακολούθησε η σύνταξη εκθέσεων προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι αριθμ..... , , και/2007 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και η αριθμ...../2007 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ , διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003 , του προϊσταμένου της ΔΟΥ Εν συνεχεία , ασκήθηκε από τον ελεγχόμενο προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου κατά των προαναφερθέντων πράξεων.

Επειδή , το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Μεταβατική έδρα), μετά τη συζήτηση της ως άνω προσφυγής , εξέδωσε την υπ'αριθμ/2012 απόφασή του με την οποία δέχεται την προσφυγή , ακυρώνει την υπ'αριθμ...../2007 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 6 ν 2523/97) και τις υπ'αριθμ..... , , και/2007 πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ και αναπέμπει την υπόθεση στη ΔΟΥ προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα για να αρθεί η διαπιστωθείσα πλημμέλεια. Η εν λόγω απόφαση επιδόθηκε στη ΔΟΥ στις 06-10-2014.

Επειδή , ο προϊστάμενος της ΔΟΥ , σε συμμόρφωση με την υπ'αριθμ...../2012 απόφαση του 1^{ου} τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Μεταβατική έδρα), εξέδωσε την υπ'αριθμ./0/...../21-10-2014 εντολή ελέγχου (ID εντολής), συνεπεία της οποίας συντάχθηκαν η από 29-5-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας και έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ , του ελεγκτή της ΔΟΥ , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες υπ'αριθμ..... , ... , και/5-6-2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και η υπ'αριθμ...../5-6-2015 πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή , στις 20-4-2015 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ...../2015 σημείωμα διαπιστώσεων-κλήση προς ακρόαση (άρθρων 28 και 62, Ν 4174/2013) με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις και τις αντιρρήσεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Στην παραπάνω κλήση προς ακρόαση , ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ποτέ.

Επειδή , η σύνταξη της από 29-5-2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας και έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ του προϊσταμένου της ΔΟΥ , διενεργήθηκε κατά την επανάληψη διαδικασίας που διέτασσε η υπ'αριθμ...../2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου προκειμένου να εξασφαλίσει στον ελεγχόμενο , κατά το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος , την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή , κατά το χρόνο διενέργειας του αρχικού ελέγχου δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων (αριθμ , , ... και/2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και αριθμ...../5-6-2015 πράξη επιβολής προστίμου) έλαβε χώρα σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης έπειτα από ακύρωση των αρχικών πράξεων για τυπικούς λόγους.

Επειδή , τόσο το άρθρο 33 του Ν 1882/1990 όσο και η ΠΟΛ 1130/2010 που επικαλείται ο προσφεύγων ισχυριζόμενος ότι οι ενέργειες της Διοίκησης ως προς τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και έκδοσης και επίδοσης καταλογιστικών πράξεων έχουν υπερβεί τον εύλογο χρόνο, τονίζουμε ότι οι ως άνω διατάξεις αναφέρονται σε προληπτικό έλεγχο , ο οποίος από τη φύση του διεξάγεται άμεσα και όχι σε διενέργεια τακτικού ελέγχου όπως εν προκειμένω.

Επειδή , η αρχή της ασφάλειας των διοικητικών σχέσεων την οποία επικαλείται ο προσφεύγων απαιτεί στην περίπτωση διεξαγωγής τακτικού φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου , ως εκ της φύσεως αυτών , την ενδελέχεια για την ολοκλήρωσή του.

Συνεπώς , ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι υπάρχει ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιωδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900, Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιωδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

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

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

Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... και έχουν λάβει οι επιχειρήσεις «.....» και «.....» διαπιστώθηκε ότι αυτά είναι εικονικά στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» είναι εικονικά στο σύνολό τους διότι αυτά στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια αγορών που έχει λάβει από την επιχείρηση «.....». Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία η «.....» είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα

Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο Πραγματικά Περιστατικά-Διαπιστώσεις Ελέγχου, της με αριθμό υπόθεσης/2007 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, η οποία προσαρτάται ως συνημμένη στην από 29-5-2015 έκθεση ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως

αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει 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 ορισμένο επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣτΕ 1404/2015)

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 18-5-2007 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών για τον προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... είναι εικονικά στο σύνολό τους διότι αυτά στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια αγορών που έχει λάβει από την επιχείρηση «.....» τα οποία είναι εικονικά για τους παρακάτω λόγους:
 - Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της ΥΠΕΕ Αθηνών με την υπ' αριθμ...../2006 εντολή ελέγχου στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού, διαπίστωσε ότι ο χώρος ήταν εγκαταλελειμμένος και κλειστός. Από πληροφορίες που συνέλεξε το συνεργείο προέκυψε ότι στο χώρο αυτό δεν λειτουργούσε η επιχείρηση. Από τα βιβλία και τα στοιχεία που παρελήφθησαν αλλά και από το περιεχόμενο των κατασχεθέντων στοιχείων (από την εταιρεία) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της λειτουργούσε στην στην έδρα της
 - Από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έως την ημέρα του ελέγχου δεν υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ, ή άλλων φορολογιών. Χρησιμοποιείται μόνο για την έκδοση τιμολογίων και αυτό αποδεικνύεται τόσο από τον έλεγχο στην εταιρεία όπου βρέθηκαν βιβλία και στοιχεία της όσο και από τις σημειώσεις στα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν στην εταιρεία
 - Την 23-10-2006 η ΥΠΕΕ Αθηνών κάλεσε τον βοηθό λογιστή της επιχείρησης προκειμένου να διευκρινίσει τη σχέση της εταιρείας με την επιχείρηση Ο υπέβαλλε την υπ' αριθμ...../23-10-2006 δήλωση στην οποία

αναφέρει : «προαιρετικά στο πρόγραμμα ΚΕΦΑΛΑΙΟ τηρούσαμε αποθήκη. Κάθε τέλος του μήνα συγκεντρώνουμε τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών και τα δίνουμε στον Αυτός μετά από μια εβδομάδα μας έφερνε τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία με ημερομηνία την πρώτη του μήνα που παρουσιαζόταν τα αρνητικά. Δεν γνωρίζω ούτε που εκδιδόταν τα τιμολόγια ούτε ποιος τα προμήθευε.

- Στα τιμολόγια εκδόσεως αναφέρεται ως τόπος φόρτωσης η οδός και μέσο μεταφοράς φορτηγό της επιχείρησης. Στο χώρο της έδρας της δεν λειτούργησε η επιχείρηση ούτε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο. Σε ορισμένα δε τιμολόγια υπάρχουν καταγεγραμμένα πολλά εμπορεύματα πολύ μεγάλου βάρους και όγκου που καθιστά αδύνατη τη μεταφορά με οποιοδήποτε όχημα.

- Την 16-10-2006 , συνεργείο ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Α. της Υ.Π.Ε.Ε. μετέβη στην οδό που εμφανίζεται ως έδρα της , όπου διαπίστωσε ότι υπάρχει ένας χώρος εγκαταλελειμμένος και κλειστός. Από πληροφορίες που συνέλεξε το συνεργείο προκύπτει ότι στο χώρο αυτό δεν λειτουργούσε η επιχείρηση αλλά οι περίοικοι παρέπεμψαν το συνεργείο στην Από τα βιβλία και τα στοιχεία που παρελήφθησαν αλλά και από το περιεχόμενο των κατασχεθέντων στοιχείων (από την εταιρεία) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της λειτουργούσε στην στην έδρα της

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

Επειδή η συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων είναι ενδεικτική της σχέσης, της φύσης και της ποιότητας των μεταξύ τους συναλλαγών, σύμφωνα με τα παρακάτω περιστατικά και καταδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών του εν γένει :

- Η απόσταση – η οποία είναι περίπου 700 χιλιόμετρα.
- Το γεγονός ότι για τη μεταφορά τους χρησιμοποιούνται Φ.Ι.Χ. τα οποία δεν έχουν τη δυνατότητα να αναπτύξουν μεγάλες ταχύτητες.
- Τον όγκο και το βάρος των μεταφερόμενων εμπορευμάτων.
- Τις ημερομηνίες και ώρες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.
- Το χρόνο φόρτωσης και εκφόρτωσης και το χρόνο που απαιτείται για τον έλεγχο των παραδιδόμενων εμπορευμάτων.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προς τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 1-1-2003 έως 31-12-2003 , καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 18-5-2007 συνταχθείσα για τον προσφεύγοντα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με τη Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2003 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του βιβλία τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή , σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 50 του Ν 2859/2000 «Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.»

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 50 του ν 2859/2000 ορίζεται ότι «Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.»

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).....β)

νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν γ).....»

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό επειδή εκδόθηκε για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχ.ετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου αφαιρείται το ποσό του ΦΠΑ που εκπέστηκε παράνομα.

Επειδή το ποσό αναλογούντα ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά πραγματοποιηθείσα δαπάνη με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό ως προς την αξία. (σχ.ετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ποσό της διαφοράς φόρου στις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν 2523/97 στο Φ.Π.Α.

1. Όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

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

Συνεπώς ορθά εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /5-6-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997/άρθρο 55 παρ. 2δ Ν 4174/2013) μετά την ολοκλήρωση των εργασιών του ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω δεν αμφισβητείται η ανυπαρξία του εκδότη του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά η ανυπαρξία των αναγραφόμενων στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή κατόπιν της 16^{ης} Δεκεμβρίου 2009 συνεδρίασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου, εκδόθηκε η αριθμ. /2009 απόφαση που αφορά τον κατηγορούμενο για την πράξη «αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση», μετά από έφεση κατά της υπ' αριθμ. /13-10-2008 αποφάσεως του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου

Επειδή με την αριθμ. /2009 Απόφασή του το Τριμελές Πλημμελειοδικείο, έκρινε τον κατηγορούμενο αθώο κατά το χρονικό διάστημα από 3/12/2002 έως 6/6/2006 με το σκεπτικό ότι « δεν αποδείχθηκε ότι ο κατηγορούμενος τέλεσε την πράξη για την οποία κατηγορείται. Ειδικότερα δεν αποδείχθηκε, ότι ο κατηγορούμενος τα έτη 2002, 2003, 2005 2006 στη, από 3-12-2002 μέχρι 16-6-2006, αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατ' εξακολούθηση και συγκεκριμένα τα αναφερόμενα στο κατηγορητήριο και διατακτικό τιμολόγια-δελτία αποστολής της εταιρείας, αφού όπως αποδείχθηκε, στα τιμολόγια αυτά, ανταποκρίνονται πραγματικές και όχι εικονικές πωλήσεις της, προς την ατομική επιχείρηση του κατηγορούμενου....»

Επειδή έκτοτε, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής, νεώτερα στοιχεία και συντάχθηκαν σχετικά δελτία πληροφοριών – εκθέσεις ελέγχου, που αναφέρονται στη δράση των εκδοτριών επιχειρήσεων και, και τεκμηριώνουν την εικονικότητα των συναλλαγών που αυτές διενεργούσαν με λήπτριες εταιρείες μεταξύ των οποίων και αυτή του υπόχρεου και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ. /6-11-2009 δελτίο

πληροφοριών της ΦΑΕ και το με αριθμ. πρωτ. /15-5-2009 δελτίο Πληροφοριών του ΔΕΚ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999), μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη. Κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, πολλώ μάλλον η φορολογική διοίκηση κατά το στάδιο της επιβολής προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν δεσμεύονται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου (σχετ. 2168/2003 ΣτΕ). Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ. /2009 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αθωωτική απόφαση Τριμελούς Πλημμελειοδικείου δεν δεσμεύει τη Δ.Ο.Υ., η οποία ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 17-7-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά με αριθμό,, και /5-6-2015 **Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** του προϊσταμένου της ΔΟΥ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003 και κατά της με αριθμό /5-6-2015 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ** του προϊσταμένου της ΔΟΥ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2003 έως 31-12-2003.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2003 έως 31-12-2003

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ Α΄Τριμήνου**

	Σε ευρώ
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.555,20€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	1.866,24€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.421,44€

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ Β΄Τριμήνου**

	Σε ευρώ
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.555,20€

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ Γ΄Τριμήνου**

	Σε ευρώ
Χρεωστικό υπόλοιπο	9.833,76€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	11.800,51€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.634,27€

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ Δ΄Τριμήνου**

	Σε ευρώ
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.240,00€

- Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	65.314,08€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

**Η Υπάλληλος του γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).