



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

Θεσσαλονίκη, 14/12/2015

Αριθμός απόφασης: 268

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 14/7/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , με ΑΦΜ:..... , κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού , ,κατά της με αριθμό/8-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001 , .../8-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 ,...../11-06-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2001 και/11-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 26/11/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./14-7-2015 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 την υπ'αριθμ...../3-3-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε ο επανέλεγχος των οικονομικών ετών 2002 και 2003 του του με ΑΦΜ:..... , επειδή προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με πληροφοριακή έκθεση της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών που αναφέρει ότι ο προσφεύγων είχε λάβει από τον του με ΑΦΜ:..... , εξήντα τρία (63) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία κατά το έτος 2001 συνολικής αξίας 1.215.446.290 δρχ.

Μετά την ολοκλήρωσή του , ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων :

- **Κατά τη χρήση 2001** έλαβε εξήντα τρία (63) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία (άνω των 880€) εκδόσεως του με ΑΦΜ:..... συνολικής αξίας 1.215.446.290 δρχ ή 3.566.973,71€ πλέον ΦΠΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων παραπονείται για τις πράξεις που εκδόθηκαν συνεπεία του προαναφερθέντος ελέγχου και ειδικότερα για αυτές που αφορούν τη χρήση 2001.

Συγκεκριμένα :

- Με την υπ. αριθμ./08-06-2015 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (μερικού ελέγχου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **7.133.947,42€** , για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2001 έως 31/12/2001**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα λόγω της **λήψης εξήντα τριών Εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων**, συνολικής αξίας 1.215.446.290δρχ ή 3.566.973,71€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από τον του με ΑΦΜ:..... , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 , 12 και 18 παρ.3, 9 του ΚΒΣ και 19 παρ 1,4 που επισύρουν τις συνέπειες των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10β του Ν 2523/1997. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015

στον προσφεύγοντα.

- Με την υπ. αριθμ. .../08-06-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, αναμορφώθηκαν τα οικονομικά αποτελέσματα του προσφεύγοντα και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδά του. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 1.423.644,07€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 1.708.372,88€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό για καταβολή ύψους 3.132.016,95€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015 στον προσφεύγοντα.
- Με την υπ'αριθμ...../11-6-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, οι φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος και επιπλέον δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή 698.770,01€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 838.524,02€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.537.294,03€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015 στον προσφεύγοντα.
- Με την υπ'αριθμ...../11-6-2015 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρου 6 παρ.1 Ν 2523/1997) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 1.926.165,80€ για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2001 έως 31-12-2001**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ως λήπτη εξήντα τριών 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 στις 17-6-2015.

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

- 1) Επήλθε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων.
- 2) Τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και οι συναλλαγές είναι πραγματικές.
- 3) Είναι μη νόμιμος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ λόγω έλλειψης αυτοτελούς προσδιορισμού του.
- 4) Είναι μη νόμιμο το πρόστιμο του ΦΠΑ εξαιτίας του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα.
- 5) Θα πρέπει να εφαρμοστεί ευνοϊκότερη ρύθμιση στην επιβολή προστίμων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων. Ισχυρίζεται ότι όλες οι διατάξεις με τις οποίες παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, αφορούν και καταλαμβάνουν μόνο την πάγια πενταετή παραγραφή και άρα τις ανέλεγκτες υποθέσεις και όχι την εξαιρετική δεκαετή παραγραφή για τις ελεγμένες (είτε με τακτικό έλεγχο είτε με περαίωση που εξομοιώνεται με τακτικό έλεγχο) υποθέσεις (παρ. 4 άρθρο 84 του Ν 2238/1994).

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: “Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.”

Επειδή , στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: " Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)....."

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: "Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή."

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: " 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....."

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: " Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: " Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 , στην παράγραφο 1 του δεύτερου άρθρου του Ν 4098/2012 ορίζεται ότι: " Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013".

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

Επειδή , στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: " Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής.....

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 , στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 της ΠΟΛ 1144/1998 ορίζεται ότι: "1. Οι διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και των παρ. 2 και 3 του άρθρου 39

του Ν.1642/1986 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται, κατά περίπτωση, με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης".

Επειδή , εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2001 με βάση την ΠΟΛ 1144/1998.

Επειδή , από έλεγχο που διενήργησε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (αριθμ.υποθ...../2011) για τον του με ΑΦΜ:..... , διαπίστωσε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1-2000 έως 31-12-2000 και επόμενες είναι πλαστά και εικονικά. Συγκεκριμένα , για τη χρήση 1-1-2001 έως 31-12-2001 διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εβδομήντα πέντε (75) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ των οποίων και προς τον

Επειδή , κατόπιν των νέων αυτών στοιχείων που προέκυψαν από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών , εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../2011 εντολή τακτικού ελέγχου από το ΠΕΚ

Επειδή , η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί σε χρόνο προγενέστερο της 31-12-2013 , όπου και συμπληρωνόταν ο χρόνος παραγραφής της υπό έλεγχο χρήσης κατόπιν των σχετικών παρατάσεων που δόθηκαν με τις προαναφερθείσες διατάξεις. Σε συνέχεια της υπ' αριθμ...../2011 εντολής τακτικού ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../23-12-2014 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01-2001 έως 31-12-2006 και η υπ' αριθμ...../3-3-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για επανέλεγχο των χρήσεων 2001 και 2002 λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 68 παρ.2 Ν 2238/1994). Επιπρόσθετα απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ...../24-12-2014 γνωστοποίηση επιλογής για τακτικό φορολογικό έλεγχο και η υπ' αριθμ...../8-1-2015 κοινοποίηση εντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου , καθόσον επιλέχθηκε για έλεγχο , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή , ορίζεται ρητά στην 1144/1998 ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή , σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ,η προθεσμία για την κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων , φύλλων ελέγχου ή προστίμων για τη χρήση 2001 ήταν δεκαετής και , κατόπιν της παράτασης που δόθηκε με τις διατάξεις Ν 4098/2012 , έληγε στις 31-12-2013. Δεδομένης της έκδοσης της υπ' αριθμ...../2011 εντολής ελέγχου , σε χρόνο προγενέστερο της 31-12-2013 , η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου παρατάθηκε για δυο ακόμη χρόνια δηλαδή μέχρι 31-12-2015.

Συνεπώς , το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 17-6-2015 , ημερομηνία κατά την οποία αυτές επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο και άρα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία βάσιμος.

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 ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 , 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 ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την

επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Ειδικότερα, ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών στον του με ΑΦΜ:..... για τα έτη 2000 έως 2007 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως ο εξέδωσε **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων.

Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 5 (ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), της από 08-06-2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον προσφεύγοντα, που στηρίχθηκε στην από 18-11-2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών για τον του με ΑΦΜ:.....

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής** ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή 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 αμβιβολίας, 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§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 08-06-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα για τους κάτωθι λόγους:

- Ο εκδότης των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων (.....) συνέστησε στην ουσία μια ανύπαρκτη επιχείρηση με σκοπό την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και αυτό προέκυψε από το γεγονός ότι δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση γιατί από τότε που έκανε έναρξη εργασιών το 1999 και μετά αφού νοίκιασε το χώρο, δεν παρέμεινε σε αυτόν πάνω από πέντε (5) μήνες και μετά εξαφανίστηκε. Δηλαδή κατά το χρόνο που εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία προς τον προσφεύγοντα το 2001, ο εκδότης των στοιχείων δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση.
- Δεν είχε καθόλου αγορές εμπορευμάτων σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις ώστε να μπορεί να εκδώσει τόσα πολλά τιμολόγια πώλησης και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας.
- Δεν έχει υποβάλλει καμία φορολογική δήλωση είτε εισοδήματος είτε ΦΠΑ από τη

χρήση 2000 έως και σήμερα ώστε να αποδώσει τον ΦΠΑ που εισέπραξε και τον φόρο εισοδήματος που θα αντιστοιχούσε σε αυτές τις πωλήσεις.

- Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του ΠΔ 186/92 σε καμία χρήση.
- Έχει θεωρήσει στην αρμόδια ΔΟΥ , δέκα (10) ΤΠ-ΔΑ και δέκα (10) δελτία αποστολής τα οποία εξάντλησε πριν το 2001 , οπότε όσα φορολογικά στοιχεία εξέδωσε μετά , εκτός από εικονικά είναι και πλαστά.
- Από τα κατασχεθέντα στοιχεία προκύπτει πλήρως η πλαστικότητα όλων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων γιατί τα πρώτα δέκα ΤΠ-ΔΑ που έχει λάβει ο προσφεύγων , φέρουν διάτρηση 1118 Α 1 99. Ο κωδικός 1118 αντιστοιχεί στη ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών (που θεωρεί μόνο φορολογικά στοιχεία ανωνύμων εταιρειών) και έχουν διατηρηθεί τον Ιανουάριο του 1999. Αντίθετα ο έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 17-3-1999 στη ΣΤ' ΔΟΥ Αθηνών και δεν έχει δηλώσει ποτέ μέσα στις δραστηριότητές του το εμπόριο Χρυσού και πολύτιμων μετάλλων. Η μόνη δραστηριότητα που έχει δηλώσει είναι η εμπορία τροφίμων.
- Τα υπόλοιπα πενήντα τρία (53) ΤΠ-ΔΑ είναι αθεώρητα και φέρουν σφραγίδα «ΑΘΕΩΡΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΠΟΛ 1071/2000». Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε τις προϋποθέσεις για να υπαχθεί στην ανωτέρω ΠΟΛ , απλώς έβαλε αυτή τη σφραγίδα για να καλύψει την αδυναμία του να θεωρήσει στοιχεία καθώς δεν είχε υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις από την έναρξη των εργασιών του.
- Σύμφωνα με μαρτυρία του προσφεύγοντα , όλες οι συναλλαγές έγιναν τοις μετρητοίς και όχι με τραπεζικές συναλλαγές όπως ορίζει ο νόμος , φαινόμενο σύνηθες στις εικονικές συναλλαγές.
- Σύμφωνα επίσης με μαρτυρία του προσφεύγοντα , δεν υπάρχει κανένα στοιχείο , όπως φορτωτικές ή άλλα έξοδα (αεροπορικά εισιτήρια , βενζίνες , διόδια , ξενοδοχεία κλπ) που έγιναν για να πάει κάποιος στην Αθήνα και να μεταφέρει τέτοιες ποσότητες εμπορευμάτων και μάλιστα τόσες φορές.
- Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο επιταγές με τις οποίες ισχυρίζεται ότι πληρώθηκε κατά τις πωλήσεις που πραγματοποίησε όμως δεν προσκομίζει καμία επιταγή που να εξέδωσε για τις αγορές που πραγματοποίησε με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα αλλά και την πλαστικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 08-06-2015 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 τον 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 , ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι , δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός και ενδελεχής έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα από τη φορολογική διοίκηση η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης της ανυπαρξίας των συναλλαγών.

Επειδή 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.

Επειδή , ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα στον 8° όροφο οικοδομής επί της οδού όπου διαπίστωσε ότι δε λειτουργεί εκεί η επιχείρηση. Από πληροφορίες που έλαβε ο έλεγχος από επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται σε άλλο όροφο της ίδια οικοδομής , διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έχει περίπου τρία χρόνια που έκλεισε την επιχείρηση και έφυγε από την οικοδομή.

Επειδή , ο έλεγχος αναζήτησε τον προσφεύγοντα στην δηλωθείσα στο σύστημα TAXIS διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού , όπου όμως ήταν άγνωστος.

Επειδή, ο προσφεύγων (αφού ενημερώθηκε από τη σύζυγό του την οποία ενημέρωσε ο έλεγχος ότι αναζητά τον σύζυγό της) προσήλθε στα γραφεία της υπηρεσίας (ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης) και παρέλαβε στις 9-3-2015 την υπ' αριθμ...../2-3-2015 πρόσκληση για προσκόμιση, εντός πέντε ημερών, των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ...../12-3-2015 αίτησή του ζήτησε να του δοθεί προθεσμία έως τις 30-3-2015 εντός της οποίας όμως δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο στη χρήση 2001 τα οποία ο έλεγχος κατέσχεσε στις 17-4-2015 με την υπ' αριθμ....../15 έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2001 ζήτησε και έλαβε εξήντα τρία (63) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... συνολικής αξίας 1.215.446.290 δρχ ή 3.566.973,71€ πλέον ΦΠΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι **όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ.** Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ./08-06-2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 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 Δ.Ο.Υ. 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, ορίζεται ρητά στην ΠΟΛ 1144/1998 ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη διαχειριστική περίοδο 2001 σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1144/1998 και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση επανελέγχου, για τις λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα δέχεται αυτές ως έχουν, διότι το αντικείμενο του επανελέγχου είναι η αξιοποίηση μόνο των νέων στοιχείων και όχι εκείνων που ήταν στη διάθεση του εφόρου κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οποιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96).

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,..... **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των**

αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, η λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1-1-2001 έως 31-12-2001 σε τόσο μεγάλη έκταση καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2γ, 32 παρ. 1, 2, 3 και 6 και άρθρο 48 παρ. 3 του Ν 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. (ΣτΕ 360/2014)

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται αναλυτικά οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα

Επειδή, εν προκειμένω έχει συνταχθεί ιδιαίτερη και αυτοτελής έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48-50 του Ν 2859/2000 με βάση την οποία προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα και επιπλέον δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ποσό της διαφοράς φόρου στην υπ. αριθμ./11-6-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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./11-6-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997) μετά την ολοκλήρωση των εργασιών του επανελέγχου.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να εφαρμοστεί ευνοϊκότερη διάταξη στην επιβολή προστίμων και ειδικότερα η διάταξη της παραγράφου 2 β και γ του άρθρου 55 του Ν 4174/2013 όπου ορίζεται ότι:

2β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό της αξίας του στοιχείου.

2γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα)

ββ)

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

2δ) Στο ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή ή επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 32 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει, "Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον τα νέο καθεστώ του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:....."

Επειδή, στην παράγραφο 48 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, όπως αναριθμήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι: "Οι προθεσμίες των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 31-12-2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Ν 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26-7-2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει τη νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται."

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του μέσω ανέκκλητης δήλωσής του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 14-7-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της με αριθμό/8-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2001 έως 31-12-2001 ,/8-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 ,...../11-06-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2001 και/11-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2001. Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2001 έως 31-12-2001

- Ως προς το πρόστιμο του ΚΒΣ

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	7.133.947,42€

- Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος

	Σε ευρώ
Διαφορά φόρου	1.423.644,07€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	1.708.372,88€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.132.016,95€

- Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ

	Σε ευρώ
Χρεωστικό υπόλοιπο	698.770,01€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	838.524,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.537.294,03€

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

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	1.926.165,80€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η υπάλληλος του γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).