



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/11/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1882

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **06/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/20-11-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «**..... Α.Ε.**», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων για κρατήσεις καταλύματος, κρουαζιερών και οργανωμένα ταξίδια, με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ. και - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **...../31-05-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, β) της με αριθμό **...../31-05-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, γ) της

με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, δ) της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, ε) της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 και στ) της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/20-11-2018 συμπληρωματικού υπομνήματος** της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 16.229,32 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 14.393,78 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 30.623,10 €.

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 2.125,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.034,66 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.159,66 €.

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 27.789,44 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 24.646,45 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 52.435,89 €.

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 1.615,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.432,34 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.047,34 €.

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 13.894,72 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση ένδεκα (11) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 96.260,00 € πλέον ΦΠΑ 18.289,40 € και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον ΦΠΑ 9.500,00 €.

-Με την υπ' αριθ./31-05-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 807,50 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 8.500,00 € πλέον ΦΠΑ 1.615,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2006-30/06/2007 και 01/07/2008-30/06/2009 από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ./30-10-2014 και/23-12-2014 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) Το υπ' αριθ. πρωτ./22-12-2015 δελτίο πληροφοριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ Βάσει του ως άνω πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση με την επωνυμία «..... του», κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003 έως και 2010, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 96.260,00 € πλέον ΦΠΑ 18.289,40 και για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την συναλλαγή, καθαρής αξίας 8.500,00 € πλέον ΦΠΑ 1.615,00 € και, β) το υπ' αριθ. πρωτ./07-03-2013 δελτίο πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ Βάσει της από 31/12/2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. ο ως άνω Γυμναστικός Σύλλογος κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2006 έως και 2011, εξέδωσε εικονικά και μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον ΦΠΑ 9.500,00 €.

Τα εικονικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα για τις υπό κρίση χρήσεις, απεικονίζονται στους ακόλουθους πίνακες:

Διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007

ΕΚΔΟΤΗΣ ΑΦΜ

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	Τ.Π.Υ.	11	96.260,00	13.300,30	109.560,30

ΕΚΔΟΤΗΣ Γ.Σ. ΑΦΜ

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΡΙΘ.ΗΜΕΡ/Ν ΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	Τ.Π.Υ.	.../30-11-2006	25.000,00	4.750,00	29.750,00
2	Τ.Π.Υ.	.../11-12-2006	25.000,00	4.750,00	29.750,00
ΣΥΝΟΛΟ			50,000,00	9.500,00	59.500,00

Διαχειριστική περίοδος 01/07/2008-30/06/2009

ΕΚΔΟΤΗΣ ΑΦΜ

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	Τ.Π.Υ.	1	8.500,00	1.615,00	10.115,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα και τη μερική εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσαν αφενός η επιχείρηση με την επωνυμία «..... του» με ΑΦΜ και αφετέρου ο Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ, τόσο προς την προσφεύγουσα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και στην από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. αντίστοιχα.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, για τις υπό κρίση χρήσεις, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2006-30/06/2007 και χρήση 01/07/2008-30/06/2009 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων. Οι εφαρμοστέες για τις ελεγχόμενες χρήσεις διατάξεις περί παραγραφής του άρθ. 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 ορίζουν ότι η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου 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. Παραγραφή των διαχειριστικών χρήσεων. Δεν υφίστανται για την επίδικη χρήση «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ 4, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, που να δικαιολογούν την επιμήκυνση των φορολογικών ελέγχων πέραν της πενταετίας (σχετ. ΠΟΛ 1154/2017, ΠΟΛ 1194/2017, 1208/2017). Στο ΦΠΑ ειδικότερα απαραίτητη προϋπόθεση έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου είναι η έκδοση αρχικού φύλλου ελέγχου (Γνωμοδότηση 327/2004 του Ν.Σ.Κ.).

- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου. Τυπικές πλημμέλειες της φορολογικής διαδικασίας. Μη κοινοποίηση των με αριθμούς/30.10.2014 και/23.12.2014 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Μη γνωστοποίηση του δικαιώματος υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Μη νόμιμη παράταση της διάρκειας του ελέγχου.
- 3) Παράνομη η διενέργεια φορολογικού ελέγχου στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007, λόγω περαίωσης με το Ν. 3888/2010. Μη έκδοση συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.
- 4) Αοριστία-πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όσον αφορά τα τιμολόγια του Ακυρωτές οι καταλογιστικές πράξεις λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας ή της μερικής εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών (που ήταν πραγματικές) και ιδίως ως προς το ΦΠΑ λόγω έλλειψης ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου. Όλες οι συναλλαγές με τους ως άνω προμηθευτές ήταν πραγματικές. Προσκομίζονται τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών.
- 5) Αοριστία-πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όσον αφορά τα τιμολόγια του Ακυρωτές οι καταλογιστικές πράξεις λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας ή της μερικής εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών (που ήταν πραγματικές) και ιδίως ως προς το ΦΠΑ λόγω έλλειψης ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου. Όλες οι συναλλαγές με τους ως άνω προμηθευτές ήταν πραγματικές. Προσκομίζονται τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών.
- 6) Παραβίαση της κατοχυρωμένης από το Σύνταγμα και το ενωσιακό δίκαιο αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας λόγω της επιβολής των προστίμων και τόκων επί των φόρων που καταλογίστηκαν.

Επίσης προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, η υπ' αριθ./2018 απόφαση του Α' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία αθωώθηκε ο διαχειριστής της προσφεύγουσας για την αποδιδόμενη σ' αυτόν κατηγορία της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 8.500,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου, έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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 την **παρ. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, 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 με 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 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 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας ΦΠΑ και επί επιβολής προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017) σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν

νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : *«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».*

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :*«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010,*

όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν

διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣτΕ 2934/2017).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επιτρέπεται η έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολή προστίμων ΚΒΣ, σε περίπτωση που για μια υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική

αρχή εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά, ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το πέρας της πενταετίας και συνεπώς, δεν μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, γεγονός το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)......».

Επειδή, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2006-30/06/2007 και 01/07/2008-30/06/2009 έχουν υποβληθεί οι αριθμ. καταχ./31-10-2007 και/09-11-2009 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα και οι αριθμ. καταχ...../06-11-2007 και/10-11-2009 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ αντίστοιχα.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αριθ. πρωτ./22-12-2015 δελτίο πληροφοριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση με ΑΦΜ και β) το με αριθ. πρωτ./07-03-2013 δελτίο πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και οι οποίες (εκθέσεις) αμφότερες αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε., εφόσον περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής. Βάσει των ανωτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου για τη διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2006-30/06/2007 είχε παραγραφεί κατά την 31/12/2017, ενώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ 4 και 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση 2009, δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2006-30/06/2007 και 01/07/2008-30/06/2009 ως προς το ΦΠΑ και το πρόστιμο του ΦΠΑ έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής λόγω μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2012 και 31/12/2014 αντίστοιχα, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ 2 και 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000 περί συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 χρήσεων 2007 και 2009. Ακολούθως, δε τυγχάνουν εφαρμογής οι παρατάσεις παραγραφής, εφόσον με τις υπ' αριθμ.1738/2017 και 2932/2017 αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός ως προς την παραγραφή της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 για τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και την πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 και ως προς την παραγραφή της διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007 για τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, ενώ απορρίπτεται για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επομένως παρέλκουν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι ο τρίτος και τέταρτος ισχυρισμός περί παράνομης διενέργειας φορολογικού ελέγχου στη χρήση 2007 και περί του πραγματικού των συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση «.....».

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί παράβασης ουσιώδους τύπου λόγω της μη κοινοποίησης των εντολών ελέγχου

Επειδή με την ΠΟΛ.1073/17-04-2018 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170) διευκρινίζεται ότι: «1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. ... Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:...».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τη μη εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων της ΠΟΛ.1073/17-04-2018, ισχυριζόμενη ότι η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωση της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας.

Επειδή με την υπ' αριθ. πρωτ./12-4-2018 συστημένη επιστολή (αριθμ. συστ. RE.....GR), απεστάλη στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας το υπ' αριθ./11-04-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και τις πράξεις επιβολής προστίμου, οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα κατά την 16/04/2018, σύμφωνα με την εκτύπωση ανεύρεσης αντικειμένου των ΕΛΤΑ, ήτοι πριν την 17/04/2018, ημερομηνία που εκδόθηκε η ΠΟΛ.1073/2018.

Επειδή, στην παρ 2 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με

βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1260/06-12-2013 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο, με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσης της».

Επειδή στο κεφάλαιο 6.2.1. της οικείας έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται ότι απεστάλησαν, με συστημένες επιστολές στη διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης, γνωστοποιήσεις για έκδοση των ανωτέρω εντολών, προκειμένου να διαφυλάξει τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών χρήσεων έως το πέρας του ελέγχου. Οι ως άνω επιστολές επεστράφησαν με την ένδειξη αλλαγής διεύθυνσης του παραλήπτη, δίχως να έχει υποβληθεί σχετική δήλωση, περί μεταβολής της έδρας στο τμήμα του Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Επιπρόσθετα, απεστάλη η υπ' αριθ. πρωτ./2014 γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου, με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας. Περαιτέρω απεστάλη από τον έλεγχο η υπ' αριθ. πρωτ./30-01-2017 Ειδική Πρόσκληση Αποκάλυψης Φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών του Ν. 4446/2016, η οποία επίσης επεστράφη με την ίδια ένδειξη. Επιπροσθέτως κατά την επίσκεψη του ελέγχου στη δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι, δε λειτουργεί επιχείρηση με αυτή την επωνυμία.

Επομένως καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην παράλειψη κοινοποίησης των εντολών ελέγχου, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί αοριστίας και πλημμελούς αιτιολογίας και περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση «..... ΤΟΥ»

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «**Εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» 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, επιφυλασσόμενων 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου 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 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία (ΣτΕ 116/2013), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 2115/2017, 506/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από

τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και

β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.»*. Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων για κρατήσεις καταλύματος, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της, τήρησε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην ως άνω εταιρία, ύστερα από την από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2008, έλαβε και έκανε χρήση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.500,00 €, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω 21/01/2015 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότης εταιρία με την επωνυμία «..... του», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες

συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή και το σύνολο των αγορών της, καθώς:

- Δεν ανευρέθη στη δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης διεύθυνση. Η με αριθμ. πρωτ./03-04-2012 Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2003 έως 2009 προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος διαβιβάσθηκε στο Δήμο προς επίδοση. Ο Δήμος διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς το από 14/05/2012 αποδεικτικό τοιχοκόλλησης - ανάρτησης στον Πίνακα ανακοινώσεων του Δήμου λόγω αγνώστου διαμονής.
- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για το οικ. Έτος 2004 (χρήση 2003 δηλ. πρώτου έτους μετά την έναρξη επαγγέλματος) με ακαθάριστα έσοδα (0) μηδέν..
- Με την εκδότρια επιχείρηση συνεργάζονταν και η κ. «.....» περισσότερα στοιχεία για την οποία δεν έγιναν γνωστά πλην ενός αριθμού τηλεφώνου. Σε επανειλημμένες κλήσεις της φορολογικής αρχής το τηλέφωνο ήταν απενεργοποιημένο, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη από τη φορολογική αρχή η ανεύρεση της, καθώς και άλλων προσώπων, οι οποίοι εμφανίζονταν ως συνεργάτες ή υπάλληλοι.
- Η φερόμενη ως μεταφορά των εμπορευμάτων, ελάμβανε χώρα με επιβατικά αυτοκίνητα που δεν ανήκαν στην κατοχή του εκδότη και με φωτοαντίγραφα (αντί των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων), όπως προέκυψε από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν και διαβιβάσθηκαν στην ελέγχουσα φορολογική αρχή.
- Η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων φέρεται να γινόταν με μετρητά, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική της αγοράς και δεν αποδεικνύει την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών.
- Οι ποσότητες διαφημιστικού υλικού ήτοι, διαφημιστικά φυλλάδια, κάρτες, προσπέκτους, ημερολόγια, φάκελοι , cd , dvd κλπ., που φέρεται ότι διακινήθηκαν, ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και δεν δικαιολογούνται, λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα δεδομένα:
 - ✓ Την απουσία αγορών πρώτων υλών και αναλωσίμων (χαρτί , μελάνια εκτύπωσης κλπ) όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που ελήφθησαν από τη Γ.Γ.Π.Σ..
 - ✓ Την απουσία τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών , λογισμικού κλπ) όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που ελήφθησαν από τη Γ.Γ.Π.Σ. από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.
 - ✓ Την απουσία δαπανών για την εκτύπωση όλων αυτών των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τρίτους, καθώς επίσης και για την φιλοξενία των ιστοσελίδων, όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που ελήφθησαν από τη Γ.Γ.Π.Σ., από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φερόμενος ως εκδότης ήταν, κατά την επίδικη

χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς του, (υπηρεσίες διαφήμισης και Ηλεκτρονικών Υπολογιστών), δεν ήταν σε θέση να συνάψει εμπορικές συμφωνίες και να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή τα αντίγραφα των τραπεζικών καταθέσεων που επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκαν στον έλεγχο με το υπ' αριθ. πρωτ./07-05-2018 υπόμνημα που κατέθεσε και ελήφθησαν υπόψη από αυτόν.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS της φορολογικής αρχής, βάσει των οποίων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δήλωσε ως αντισυμβαλλόμενη στο έτος 2008, για τη λήψη ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.500,00 € την εκδότρια επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/05/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και στην από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας λόγω της επιβολής των προστίμων και τόκων

Ομοίως θα πρέπει να απορριφθεί και ο τελευταίος λόγος της προσφεύγουσας, με τον οποίο προβάλλεται ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων, ήτοι προστίμων και τόκων που θεσπίζεται βάσει του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις των ν. 4337/2015 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς από τη συνδυαστική επιβολή των προστίμων και των τόκων οδηγεί εν τέλει στον επιπλέον καταλογισμό σχεδόν 100%, του φόρου που προσδιορίζεται διορθωτικά από τον έλεγχο.

Ήδη τη νομολογία απασχόλησε νωρίς το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας του αντικειμενικού συστήματος επιβολής των φορολογικών κυρώσεων. Κατ' αρχάς θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν

από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 990/2004Ολ). Η δε θέσπιση με τις διατάξεις του ν.4174/2013 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και των τόκων, 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 και των τόκων για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, όπως εν προκειμένω (υποβολή ανακριβούς δήλωσης), έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, καθώς και οι σχετικοί τόκοι, λόγω μη καταβολής του φόρου εντός της ταχθείσας προθεσμίας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε κατά περίπτωση, με την βαρύτητα, και το είδος της κάθε παράβασης, ήτοι με μεγέθη αναγκαίως συναφή προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Εν προκειμένω στην προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο 10%, επί της διαφοράς του φόρου που προέκυψε, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 στην ως άνω διαφορά ύψους 38,69%.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου και των τόκων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 2 του άρθρου 5 του Ν. 2717/1999 (ΚΔιοικΔ), ορίζεται ότι: «2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βολεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή το περιεχόμενο της ως άνω διάταξης κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τα δικαστήρια, τα οποία και δεσμεύονται από τις αμετάκλητες αποφάσεις.

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **06/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

A. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

1) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης

B. την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

2) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης

3) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης,

4) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης,

5) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/07/2006-30/06/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και

6) Της με αριθμό/31-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2008 – 30/06/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	2.125,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	1.034,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.159,66 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2006 – 30/06/2007	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

B. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2006 – 30/06/2007	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2008 – 30/06/2009	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟ 79 Ν. 4472/2017

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2006 – 30/06/2007
	0,00 €

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/07/2008 – 30/06/2009
	0,00 €

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.