



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/11/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1855

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
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 **22/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών και με διεύθυνση έδρας στιςτηςτου Ν. Καβάλας -Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμό/21-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 και β) της με αριθμό/21-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, 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 **22/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, 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./**21-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 4.061,02 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.873,22 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.934,24 €.

-Με την υπ' αριθ./**21-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 17.458,02 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 20.949,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.407,64 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου, στις χρήσεις 2006-2007 από την Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./**21-11-2013** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./**2011** Δελτίο Πληροφοριών της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης με την από 14/07/2011 συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) προς την Δ.Ο.Υ. Καβάλας, που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜστα οικ. έτη 2006-2009 (χρήσεις 2005-2008). Από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου προέκυψε ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....» είναι μέλος συγκροτημένης εγκληματικής ομάδας, η οποία βάσει οργανωμένου προγράμματος, κατ' επάγγελμα και κατά συνήθεια, εξέδωσε και χρησιμοποίησε εικονικά φορολογικά στοιχεία, που φέρουν επωνυμίες επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και της εκδότριας και απεικονίζουν συναλλαγές (πωλήσεις) ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε τις υπό κρίση χρήσεις και συγκεκριμένα το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση) και το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 αποδεχόμενος το υπ' αριθ./**1/27-10-2010** εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, το οποίο και εξόφλησε.

Βάσει της από 14/07/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 έως και 2008, φέρεται να εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχ/ση, ο προσφεύγων, προέβη στη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.452,00 € πλέον ΦΠΑ 2.365,88 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 και δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 75.772,00 €

πλέον ΦΠΑ 14.396,68 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2006

α/α	Στοιχεία	Αριθ./ημερομ. εκδ.	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 18%	Συν. Αξία €
1	TIM.	/02-11-2006	5.040,00	957,60	5.997,60
	Δ. Α.	/02-11-2006	-----	-----	-----
2.	T. Δ.Α.	/29-12-2006	7.412,00	1.408,28	8.820,28
		ΣΥΝΟΛΑ	12.452,00	2.365,88	14.817,88

ΧΡΗΣΗ 2007

α/α	Αριθ.	Ημερ/νία	Στοιχεία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 19%	Συν. Αξία €
1		22/02/07	ΤΠ-ΔΑ	3.650,00	693,50	4.343,50
2		05/03/07	ΤΠ-ΔΑ	3.360,00	638,40	3.998,40
3		13/03/07	ΤΠ-ΔΑ	3.000,00	570,00	3.570,00
4		03/04/07	ΤΠ-ΔΑ	5.340,00	1.014,60	6.354,60
5		10/05/07	TIM.	4.160,00	790,40	4.950,40
6		10/05/07	Δ-Α	----	-----	----
7		15/05/07	TIM.	4.750,00	902,50	5.652,50
8		15/05/07	Δ-Α	----	-----	----
9		17/05/07	TIM.	5.200,00	988,00	6.188,00
10		17/05/07	Δ-Α	----	-----	----
11		25/05/07	TIM.	3.790,00	720,10	4.510,10
12		25/05/07	Δ-Α	----	-----	----
13		01/06/07	TIM.	6.000,00	1.140,00	7.140,00
14		01/06/07	Δ-Α	----	-----	----
15		08/06/07	TIM.	5.000,00	950,00	5.950,00
16		08/06/07	Δ-Α	----	-----	----
17		10/06/07	TIM.	5.660,00	1.075,40	6.735,40
18		10/06/07	Δ-Α	----	-----	----
19		14/06/07	TIM.	5.256,00	998,64	6.254,64
20		14/06/07	Δ-Α	----	-----	----
21		18/06/07	TIM.	5.200,00	988,00	6.188,00
22		18/06/07	Δ-Α	----	-----	----
23		08/10/07	TIM.	5.440,00	1.033,60	6.473,60
24		08/10/07	Δ-Α	----	-----	----
25		10/11/07	TIM.	3.416,00	649,04	4.065,04
26		10/11/07	Δ-Α	----	-----	----
27		12/12/07	TIM.	6.550,00	1.244,50	7.794,50
28		12/12/07	Δ-Α	----	-----	----
		ΣΥΝΟΛΑ		75.772,00	14.396,68	90.168,68

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, τόσο προς τον προσφεύγοντα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 14/07/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε επανέλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 και ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε δε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, για τις υπό κρίση χρήσεις, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές του και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

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

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2006 και 2007 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. Κατά τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 Ν 2523/1997 ορίζεται ότι στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Παραγραφή των διαχειριστικών χρήσεων 2006 και 2007, μετά την παρέλευση της 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα. Δεν υφίστανται για τις επίδικες χρήσεις «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.
- 2) Εσφαλμένα ο έλεγχος κρίνει τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές. Η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Παράλληλα στην περίπτωση αυτή δεν στοιχειοθετείται η παράβαση, αν ο επιτηδευματίας που αποδέχθηκε τέτοιο τιμολόγιο και το καταχώρησε στα βιβλία του, αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Το ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη προκύπτει από τα ακόλουθα: α. Όλα τα τιμολόγια πώλησης που χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα για τις συγκεκριμένες συναλλαγές για τις χρήσεις 2006 και 2007 αντίστοιχα, καταχωρήθηκαν νόμιμα στα τηρούμενα βιβλία του και είχαν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα ενός κανονικού τιμολογίου. Παράλληλα ο πωλητής, όπως προκύπτει και από τις διαπιστώσεις της εκθέσεως ελέγχου είναι πραγματικό και υφιστάμενο φυσικό πρόσωπο, με το οποίο συναλλάχθηκε ο προσφεύγων και εισέπραξε το οφειλόμενο τίμημα και η επιχείρηση του είναι φορολογικά υπαρκτή. β. Τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια έχουν, όπως προελέχθη, όλα τα νόμιμα τυπικά εξωτερικά χαρακτηριστικά ενός νομίμου τιμολογίου. Οι παραγγελίες δόθηκαν και εκτελέστηκαν, μέσω του παραγγελιοδόχου, ο οποίος εκπροσωπούσε το ανωτέρω πρόσωπο. Τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος για την εκδότηρια

δεν αποδεικνύουν τη μη πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, αν δεν συνδυάζονται και με άλλα στοιχεία, γιατί οι παραβάσεις αυτές αφορούν την επιχείρηση αυτή και όχι τη δική του. Σημειωτέον ότι αναφέρεται σε συναλλαγές, όπου η έδρα της εκδότριας επιχείρησης βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από αυτόν που ασκεί την επαγγελματική του δραστηριότητα. Είναι απολύτως σύνηθες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Θεσσαλονίκη ή στην Αθήνα να αποστέλλουν παραγγελιοδόχους - αντιπροσώπους της επιχείρησης, οι οποίοι συνάπτουν πράξεις στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης και βέβαια εκείνο το οποίο ζητούν, για να είναι κατοχυρωμένοι οι αγοραστές, είναι να συνοδεύεται η συναλλαγή από νόμιμο τιμολόγιο. Παράλληλα τα λάδια και τα ελαστικά που προμηθεύτηκε δεν χρειάζονταν τοποθέτηση, εφόσον στην «.....» που συνεργαζόταν υπήρχαν συνεργεία και τεχνίτες. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια επανελέγχου και έκδοσης 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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

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

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

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η

ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

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 στο άρθρο 13 του ν. 3296/2004 «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3522/22-12-2006 ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Στο άρθρο 14 «1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται: α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος

ακαθάριστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις: αα. ... ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.....».

Περαιτέρω **στην παρ. 7 του άρθρου 17** ορίζεται ότι: «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόσθηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου».

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Επίσης με απόφαση του ίδιου Υπουργού καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1027/22.2.2005 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της [παρ. 3](#) καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που ενώ κατ' αρχήν είναι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης κατά την [παρ. 1](#), τελικά εξαιρούνται αυτής για συγκεκριμένους λόγους. Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται της περαίωσης: α) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, ανεξαρτήτως αν οι παραβάσεις αυτές αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης κατά την [παρ. 1](#) ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή. Ως παραβάσεις που επισύρουν την εξαίρεση θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις [παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30](#) του ΚΒΣ, δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις [παρ. 7 και 8 του ίδιου άρθρου 30](#) του ΚΒΣ. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει εφόσον πρόκειται για παραβάσεις του ΚΒΣ για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν ήδη επιδοθεί στον επιτηδευματία οι οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (ΥΣΕ) από τις ελεγκτικές υπηρεσίες (ΣΔΟΕ, Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ). Οποιοσδήποτε άλλες διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του ΚΒΣ, πέραν αυτών που αναφέρονται στις [παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30](#)

του ΚΒΣ, δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται όμως βεβαίως σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα για τις παραβάσεις αυτές σχετικά πρόστιμα. β).....».

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ρητά ορίζεται ότι, αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010, η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./03-04-2007 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένου) δεν είχαν επιδοθεί στον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτής ως ειλικρινούς, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση. Σύμφωνα δε με την από 21/12/2017 έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ, ο προσφεύγων περαίωσε το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ.2378/27-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και Ν. 4174/2013, στον προσφεύγοντα, από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τις χρήσεις 2006 και 2007, με αφορμή την από 14/07/2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ , σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής **μετά την αποδοχή και εξόφληση** του υπ' αρ./27-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 που αφορά στο οικ. έτος 2008 (χρήση 2007) και μετά την υποβολή της αριθμ./03-04-2007 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και **θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής**, εφόσον: α) δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) η αριθμ./03-04-2007 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007, καθώς και η αριθμ. καταχ./13-02-2007 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2006 υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν με τις ΠΟΛ. 1130/2007 και 1035/2009 δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον **η προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση** παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 και την αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004) οι οποίες εξομοιώνονται με έκδοση φύλλων ελέγχου, επί των οποίων επιτεύχθηκε συμβιβασμός, στο βαθμό δε που δε συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση, ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση περιλαμβάνεται στο δείγμα ελέγχου της οικείας χρήσης, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 49 του νόμου 2859/2000, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 περ. γ' σε συνδυασμό προς το άρθρο 49 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α. και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για τις χρήσεις 2006 και 2007 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και περί της καλοπιστίας του προσφεύγοντος

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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 30 παρ. 1 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Στο άρθρο 32 παρ. 1 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,».

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

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, 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 ενώπιόν 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 ο προσφεύγων κατά τις υπό κρίση χρήσεις, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, ύστερα από την από 14/07/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι' Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.452,00 € πλέον ΦΠΑ 2.365,88 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 και δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 75.772,00 € πλέον ΦΠΑ 14.396,68 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του αντίστοιχου τριμήνου, καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε για τις υπό κρίση χρήσεις. Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω 14/07/2011 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της και την έλλειψη προσωπικού, καθώς:

- Δεν απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα, διότι όπως αναφέρεται από την ιδιοκτήτρια του καταστήματος που είχε δηλώσει ως έδρα, ουδέποτε προσκόμισε εμπορεύματα εκτός από ένα μεταλλικό γραφείο και μια συσκευή τηλεφώνου. Επίσης δεν κατέβαλλε τα μισθώματα και κατά συνέπεια εκδόθηκε η υπ' αριθ./2006 διαταγή απόδοσης μισθίου του Ειρηνοδικείου Θεσσαλονίκης. Το αντίστοιχο προκύπτει και για τα δηλωθέντα ως υποκαταστήματα της εκδότριας επιχείρησης.
- Εμφανίζεται να πραγματοποιεί μεγάλο αριθμό πωλήσεων χωρίς να έχει αγορές (στις χρήσεις 2005, 2006 και 2008) ή εμφάνιζε ασήμαντες αγορές (χρήση 2007). Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ –Γεν. Δ/ση ΚΕΠΥΟ, τα στοιχεία αυτά προήλθαν από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) των αντισυμβαλλομένων και όχι της εκδότριας επιχείρησης, καθότι η ίδια δεν υπέβαλλε τις αντίστοιχες καταστάσεις συγκεντρωτικών πελατών-προμηθευτών.
- Από τον έλεγχο του ίχνους διάτρησης των στοιχείων και την αντιπαραβολή με την καρτέλα θεώρησης στην Ι' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης , αρμόδια Δ.Ο.Υ του εκδότη , και την αντιπαραβολή τους με τις ημερομηνίες έκδοσης των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε (756) φορολογικά στοιχεία με ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης αυτών στην Ι. Δ.Ο.Υ

Θεσσαλονίκης.

- Δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα και δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν αγόρασε ποτέ και δεν μετέφερε εμπορεύματα στα διάφορα καταστήματα που ενοικίαζε, όπως προκύπτει από τις υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιοκτητών των καταστημάτων και σπάνια εμφανιζόταν σε αυτά. Τα ελάχιστα εμπορεύματα που αγόρασε στις χρήσεις 2006 και 2007 τα είχε για την βιτρίνα των ενοικιαζομένων καταστημάτων.
- Τα θεωρηθέντα βιβλία Εσόδων- Εξόδων (Κεντρικού και Υποκαταστήματος), καθώς επίσης και τα φορολογικά στοιχεία αγορών της εκδότριας επιχείρησης βρέθηκαν και κατασχέθηκαν στην οικία των γονέων του κ. (ιθύνοντα νου της έκδοσης εικονικών). Στα κατασχεθέντα βιβλία δεν έχει καταχωρηθεί καμία συναλλαγή, ούτε στην στήλη εσόδων ούτε στην στήλη εξόδων έως και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης. Επίσης ορισμένα από τα κατασχεθέντα στοιχεία αγορών είναι νοθευμένα.
- Πενήντα οκτώ (58) λήπτριες επιχειρήσεις (που αναφέρονται στο πίνακα 7 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης, υπέβαλαν ειδική δήλωση της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010 αποδεχόμενες την εικονικότητα διακοσίων σαράντα εννέα (249) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.106.437,60€ και καταβάλλοντας το 40% περαίωσαν τις χρήσεις αυτές.
- Υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ με μεγάλα ποσά (οι οποίες όμως ήταν ανακριβείς ως προς τα έσοδα και τα έξοδα), για τις χρήσεις 2005 και 2007, ώστε να εμφανίζεται ότι έχει μεγάλο τζίρο και να μπορεί να θεωρεί μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων.
- Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, κατά τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, 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 της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (χονδρικό εμπόριο ορυκτελαίων και λιπαντικών και χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Αντίθετα, από τα ανωτέρω, τα οποία αποδεικνύουν πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατόπιν της κοινοποίησης του υπ' αριθμ./2017 σχετικού σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων στον προσφεύγοντα, με το οποίο του κοινοποιήθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι σχετικές παραβάσεις που αφορούν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο τελευταίος δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα αποδείκνυαν και θα στοιχειοθετούσαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ως προς τις επίμαχες συναλλαγές της εκδότριας με την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση, βάσει της από 21/12/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα ακόλουθα:

- Η εξόφληση της κάθε μεμονωμένης συναλλαγής έγινε με την καταβολή μετρητών, γεγονός που είναι ασυνήθιστο στις εμπορικές συναλλαγές. Επιπροσθέτως, από τα διδάγματα της κοινής πείρας προκύπτει ότι συναλλαγές μεγάλης αξίας μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά αυθημερόν με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά.
- Σε κανένα από τα ανωτέρω επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ ή ΔΑ) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων, καθώς και ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά των εμπορευμάτων.
- Από τον έλεγχο των εγγραφών, των βιβλίων του προσφεύγοντος, καθώς και της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης Προμηθευτών προκύπτει ότι για το επίμαχο χρονικό διάστημα, ήτοι από την 02-11-2006 (πρώτη ημέρα αγοράς ελαστικών από την εκδότρια επιχείρηση) έως και την 31-12-2007 (αγορά λαδιών), δεν έγινε καμία εγγραφή που να αφορά σε σχετική δαπάνη για αλλαγή λαδιών και ελαστικών, εκτός, α) από την με αριθ./05-06-2007 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με την περιγραφή ΣΕΡΒΙΣ, με εκδότη τον «.....» με ΑΦΜ-αντιπ/πεία NISSAN - ανταλ/κά Συνεργείο – φανοποιείο- βαφείο,και με ίδια υλικά, δεδομένου ότι εκδόθηκε το υπ' αριθ. 624/05-06-2007 ΤΔΑ με περιγραφή ειδών « λάδι, φίλτρο λαδιού, φίλτρο αέρα, υγρό τζαμιών κ.λ.π.», από το ίδιο το συνεργείο, και για τα υλικά που χρησιμοποίησε στο σέρβις, καθώς και β) την υπ' αριθ./02-11-2007 ΑΠΥ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ- Συνεργείο επισκευών χωμ. Μηχανημάτων με την περιγραφή «Ρεγουλάρισμα φρένα του μηχανήματος ΜΕ.....».

Συνεπώς από όλα τα ανωτέρω προεκτεθέντα αποδεικνύεται ότι τα αναγραφόμενα στη σελίδα 26-27 της έκθεσης της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης δύο (2) ΤΔΑ για τη χρήση 2006 και δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία αξίας (ΤΙΜ-ΤΔΑ) για τη χρήση 2007, που εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα από την εκδότρια επιχείρηση είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, για τους προαναφερόμενους λόγους.

Επειδή το ύψος της αξίας, ο όγκος και η συχνότητα των συναλλαγών, που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, ήτοι άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντίτιμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων ήταν αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στο λήπτη προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, δεδομένου ότι αποδοχή και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος λήπτη, των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση «.....», δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας προβάλλεται αλυσιτελώς, καθότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και όχι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται ο λήπτης δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη (υπαρκτές συναλλαγές).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καθώς και στην από 14/07/2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της πρώην Δ.Ο.Υ. Ι΄ Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις

οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των [παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ.**/21-12-2017**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 και**/21-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθμ.**/21-12-2017**, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006:

Διαφορά φόρου: **4.061,02 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (59 μήνες Χ 0,73% = 43,07%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.873,22€	2.030,51€	1.749,08€	3.779,59 €	3.779,59 €

- Η υπ' αριθμ. /21-12-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007:

Διαφορά φόρου: **17.458,02 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (59 μήνες Χ 0,73% = 43,07%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	20.949,62€	8.729,01€	7.519,17€	16.248,18 €	16.248,18 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **22/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «.....του» με **ΑΦΜ** και την **τροποποίηση: α) της υπ' αριθμ. /21-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 και **β) της υπ' αριθμ. /21-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, αποκλειστικά και μόνο ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΠΑ:

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	4.061,02	4.061,02
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	4.873,22	

Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		2.030,51
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		1.749,08
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.934,24	7.840,61 €

Διαχ/κή περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	17.458,02	17.458,02
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	20.949,62	
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013		8.729,01
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013		7.519,17
Σύνολο φόρου για καταβολή	38.407,64	33.706,20 €

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.