



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-01-2019

Αριθμός Απόφασης: 95

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Εισοδήματος 2008, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και γ) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** η από 20/03/2013 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που συντάχθηκε από υπάλληλο της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, μετά τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ο προσφεύγων έλαβε από τη με **Α.Φ.Μ.**, είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 138.051,62 ΕΥΡΩ.

Σημειώνεται, ότι: 1) ο προσφεύγων, ως ελεύθερος επαγγελματίας, διατηρούσε καφετέρια από τις 02/04/2007 έως τις 22/07/2009, 2) ο προσφεύγων είχε περαιώσει τη χρήση 2007 (οικονομικό έτος 2008), βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010, με το υπ. αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, ποσού 500,00 ΕΥΡΩ και εξόφλησε το σύνολο της οφειλής.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα. Από το διενεργηθέντα έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), του Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για τη χρήση 2007, συντάχθηκαν η από 20-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η από 20-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Άρθρο 48-49 Ν.2859/2000) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και η από 20/08/2018 Έκθεση Επανελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/1997 και ΑΡΘΡΟΥ 79 Ν.4172/2017).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από 20-08-2018 Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού

Εισοδήματος 2008, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Εισοδήματος 2008, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους **36.142,19 ΕΥΡΩ**, λόγω του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών και προσδιορισμού των καθαρών κερδών τόσο λογιστικά όσο και εξωλογιστικά, με επιλογή τελικά του λογιστικού προσδιορισμού, με τον οποίο προσδιορίστηκαν ψηλότερα καθαρά κέρδη, ήτοι **69.171,75. ΕΥΡΩ**.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από 20-08-2018 Έκθεσης Επανελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Άρθρο 48-49 Ν.2859/2000) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους **51.919,54 ΕΥΡΩ**, λόγω του χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών με αποτέλεσμα την προσαύξηση των φορολογητέων εκροών κατά 7.378,32 ΕΥΡΩ και του Φ.Π.Α. εκροών κατά 970,28 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο αναλογούν Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από 20/08/2018 Έκθεσης Επανελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/1997 και ΑΡΘΡΟΥ 79 Ν.4172/2017) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **13.114,89 ΕΥΡΩ**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017. Για την παράβαση αυτή προσδιορίστηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του

Φ.Π.Α. που εκπέσθηκε λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι $26.229,80 \times 50\% = 13.114,90$ ΕΥΡΩ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** για τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2007 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι εφαρμοστές για την ελεγχόμενη χρήση διατάξεις περί παραγραφής του άρθρ. 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 και άρθρ. 57 του Ν.2859/2000 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. Κατά τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9, του 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. Οι δε παρατάσεις που δόθηκαν με διάφορους νόμους κρίθηκαν αντισυνταγματικές, βάσει της απόφασης 1738/2017 του ΣτΕ. Επιπρόσθετα, δεν υφίστανται για τη χρήση 2007 «συμπληρωματικά στοιχεία» που να δικαιολογούν την επιμήκυνση των φορολογικών ελέγχων πέραν της πενταετίας.
2. Η διενέργεια ελέγχου για τη χρήση του 2007 είναι μη σύννομη λόγω του αμετακλήτου της περαίωσής της. Ειδικότερα, με τον Ν. 3888/2010, όπως εξειδικεύτηκε με τη διευκρινιστική ΠΟΛ 1147/2010, καθορίστηκε προαιρετικός, ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προέκυπταν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την ταχεία περαίωσή τους.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος κρίνει τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές. Η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελής και η αιτιολόγηση ανεπαρκής. Οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και υπήρχε καλή πίστη εκ μέρους του προσφεύγοντος. Στην υπό κρίση περίπτωση, η εκδότρια εταιρία των επίμαχων τιμολογίων είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος για την εκδότρια 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. Συγκεκριμένα, η πληρωμή των τιμολογίων γίνεται με καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς (.....), των οποίων τα παραστατικά παραθέτει και προσκομίζει. Επομένως, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, είχε εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος πλήρως την αξία των τιμολογίων και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στην εκδότρια εταιρία του στοιχείου. Το βάρος απόδειξης το φέρει αποκλειστικά η φορολογική αρχή. Η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης δεν είναι επιτρεπτή. Ειδικότερα, με δεδομένο ότι οι επίμαχες συναλλαγές έγιναν,

και ήταν αναγκαίες για την παραγωγική και εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησής του, θα μπορούσε στη χειρίστη των περιπτώσεων να θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή, ότι υπήρξε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο, ενόψει και των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση προέβη σε μεγάλο βαθμό σε εικονικές συναλλαγές, ή έστω ότι υπήρξε μερική εικονικότητα, σε καμία όμως περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί εικονικότητα του συνόλου των αγορών.

4. Η άρνηση έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι μη σύννομη διότι οι υπό έλεγχο συναλλαγές είναι πραγματικές και ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.
5. Διενεργήθηκε πλημμελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων (εκροών) για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α., με βάση τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος, διότι έπρεπε να διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων και να συνταχθεί ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση ελέγχου.
6. Ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. και του προστίμου Φ.Π.Α. δεν είναι σύννομος, διότι δεδομένης της καλής πίστης του προσφεύγοντος και της αναμφισβήτητης πραγματοποίησης των υπό εξέταση συναλλαγών έπρεπε να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11, του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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, σύμφωνα 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων,

για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

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 εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, 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 ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 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 Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010**, ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, 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, 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, σε περίπτωση που για μια ελεγχμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε

δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ.1191/2017, κατά την έννοια των «διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περ.β') του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 περίπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002)».

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε την υπό κρίση χρήση 2007 (οικ. έτος 2008), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, η **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** ενημερώθηκε από τη **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχε λάβει ο προσφεύγων από την με **Α.Φ.Μ.** στη χρήση 2007 ήταν εικονικά στις .../03/2013, (αριθ. πρωτ. εισ.) με το με αριθ. πρωτ. σχετικό έγγραφο της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** η από **20/03/2013** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ως άνω Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια των εικονικών με **ΑΦΜ**, ήτοι μετά την αποδοχή του υπ' αρ./27-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 από τον προσφεύγοντα, τα ανωτέρω έγγραφα αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994. Με βάση τα ανωτέρω έχει εφαρμογή ο δεκαετής χρόνος παραγραφής για τη χρήση, 2007, κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, των διατάξεων των άρθρων 49 και 57 του Ν.2859/2000 και των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν.3888/2010. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Σχετικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ 1 του άρθρου 23 του Ν.4174/2013**, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997**: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

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, 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 **άρθρου 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 (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). 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, 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, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010),

οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του 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.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕφΑθ 461/2013). (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, 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 20/03/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, έλαβε και έκανε χρήση, είκοσι οκτώ

(28) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 138.051,62 € στη χρήση 2007, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε, εκδόσεως της επιχείρησης Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω 20/03/2013 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών οικοδομικές επιχειρήσεις και γενικά κατασκευαστικές εργασίες, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησε, καθώς:

- Δε λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα της, Διαπιστώθηκε δε ότι : α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπάρχει η επιγραφή, β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίησή του προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ ότι μίσθωσε το ακίνητο στην ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29/02/2008.
- Δε λειτούργησε στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της, Στη νέα αυτή διεύθυνση, υπάρχει σε κατάσταση παραπλεύρως της οικοδομής, μια μικρή επιγραφή η οποία αναφέρει την επωνυμία και όροφος 4ος γραφείο 5. Ούτε στο κατάστημα αλλά ούτε και στον 4ο όροφο της πολυκατοικίας βρέθηκαν στοιχεία για την παρουσία της ελεγχόμενης.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, όσο και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.
- Ο φερόμενος ως λογιστής της, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εκδότρια εταιρία.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ., υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της εκδότριας και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα Α.Φ.Μ. των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η εκδότρια είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την εκδότρια σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος 2009 και έπειτα.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010.

- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της υπηρεσίας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, που με έγγραφό του (ΑΠ) δήλωσε ότι η εκδότρια, δεν έχει υποβάλλει αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/10/2005 ως 31/12/2010.
- Από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία, δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαίωσε και το με ΑΠ έγγραφο της, η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ – Γ.Γ.Δ.Ε Δ13, δεν υπάρχει μηχάνημα έργου στο όνομα της εκδότριας επιχείρησης.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε αφενός ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά και αφετέρου ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες και πωλήσεις, συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος, ως λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

- α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.
- β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).
- γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).
- δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη....».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1029/17-02-2006 (Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία), στην ενότητα «ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε. ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ»: Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (ΣΤΕ 1823/1994), (ΣΤΕ 141/1993)..... Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (ΣΤΕ 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο επανέλεγχος απέδειξε, ότι αφενός τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά και αφετέρου ότι ο προσφεύγων δεν τελούσε σε «καλή πίστη», ορθώς δεν αναγνώρισε την έκπτωση της αξίας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον προσδιορισμό των λογιστικών αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος.

Σχετικά με τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1037/01-03-2005, στο άρθρο 5 «ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ»: «2. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο επανέλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στο Φ.Π.Α. δεν στηρίχθηκε μόνο στην από 20-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, αλλά προχώρησε στη σύνταξη της 20-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Άρθρο 48-49 Ν.2859/2000) στην οποία παρουσιάζονται τα βήματα που ακολουθήθηκαν προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος σε Φ.Π.Α. ώστε να εκδοθεί η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Σχετικά με τον έκτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή....»

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα): ...« Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο επανέλεγχος απέδειξε, ότι αφενός τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά και αφετέρου ότι ο προσφεύγων δεν τελούσε σε «καλή

πίστη», ορθώς δεν αποδέχθηκε την έκπτωση του Φ.Π.Α. των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και προέβη στην έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Εισοδήματος 2008, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και γ) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Εισοδήματος 2008, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	20.221,98
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	8.758,92
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	7.161,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.142,19

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	27.200,09
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	13.600,05

Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	11.119,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.919,54

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Πρόστιμο / (26.229,80 X 50%)	13.114,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.114,90

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.