



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/01/2019

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

Αριθμός απόφασης: 31

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «. του .» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα το εμπόριο δερμάτων ζώων, με διεύθυνση έδρας στις Σέρρες, στο ... χλμ. ... -Τ.Κ. ..., κατά: α) της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, β) της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, γ) της με αριθμό **../.../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) της με αριθμό **../.../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ε) της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης

επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, στ) της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ζ) της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, η) της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, θ) της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και ι) της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, 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 **10/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής 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. **../31-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, οικον. έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 13.003,84 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 6.521,42 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 19.525,26 €.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, οικον. έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 61.077,03 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ύψους 30.538,52 €, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 24.522,43 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 116.137,98 €.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 4.520,51 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 4.075,21 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.595,72 €.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 20.211,97 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 18.221,10 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 38.433,07 €.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 9.516,80 €, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 23.792,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 59.246,40 €, λόγω λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 148.116,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 2.260,24 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση δύο (2) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 23.792,00 € πλέον ΦΠΑ 4.520,48 €.

-Με την υπ' αριθ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 6.665,22 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση είκοσι ένα (21) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 148.116,00 € πλέον ΦΠΑ 13.330,44 €.

-Με την υπ' αριθμ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύρωση ύψους 4.520,48 €, λόγω της μη απόδοσης του ΦΠΑ από τον εκδότη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την υπ' αριθμ. **../31-07-2018** οριστική πράξη επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύρωση ύψους 13.330,44 €, λόγω της μη απόδοσης του ΦΠΑ από τον εκδότη είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στις χρήσεις 2007-2009 από την Δ.Ο.Υ. Σερρών, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **../23-05-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) Το υπ' αριθ. πρωτ. **../15-09-2015** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 07/09/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση «.. του ..» με ΑΦΜ ... Βάσει του ως άνω πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η επιχείρηση με την επωνυμία «. . του ..», κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 έως και 2008, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-

31/12/2007 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 23.792,00 € πλέον ΦΠΑ 4.520,48). Ο έλεγχος στην ως άνω εκδότρια επιχείρηση διενεργήθηκε κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. .../2014 Δελτίου Αίτησης Πληροφοριών που αποστάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Σερρών και, β) το υπ' αριθ. πρωτ. .../.../06-06-2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση «....» με ΑΦΜ ... Βάσει της από 30/05/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. η ως άνω επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 έως και 2011, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 148.116,00 € πλέον ΦΠΑ 13.330,44 €.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

A/A	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	2	... ΑΦΜ ...	23.792,00	4.520,48	28.312,48

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

A/A	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	21	... ΑΦΜ ...	148.116,00	13.330,44	161.446,44

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα και την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσαν αφενός η επιχείρηση με την επωνυμία «. . του ...» με ΑΦΜ .. και αφετέρου η επιχείρηση «. . του ..» με ΑΦΜ .., τόσο προς τον προσφεύγοντα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 21/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών και στην από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι η χρήση 2007 θεωρείται περαιωθείσα, δεδομένου ότι διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος βάσει της ΠΟΛ 1037/2005, δυνάμει της υπ' αριθ. .../08-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 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, 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 και επέβαλε την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990.

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

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2007 και 2009 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων. Οι εφαρμοστέες για τις ελεγχόμενες χρήσεις διατάξεις περί παραγραφής του άρθ. 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 ορίζουν ότι η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.
- 2) Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής. Αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές του. Ακυρωτέες οι καταλογιστικές πράξεις λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών (που ήταν πραγματικές). Όλες οι συναλλαγές με τους ως άνω προμηθευτές ήταν πραγματικές. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή στηρίχτηκε σε στοιχεία και διαπιστώσεις, οι οποίες ουδόλως αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών. Η κρίση του ελέγχου δεν αναφέρει αν πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μερικώς, ή στο σύνολο τους, ή δεν πραγματοποιήθηκαν καθόλου, ή πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα. Για όλους τους ανωτέρω λόγους, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων είναι πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

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

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας....*

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει

είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως **καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, **ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών** (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999 και ΣτΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου

στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣΤΕ 2934/2017).

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

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

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1125/25-11-2004, **«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)»**. (Σχ. Γνωμοδότηση ΝΣΚ 102/2001 Γ' τμήμ. ΠΟΛ 1100/10-4-2001).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη 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 και επιπροσθέτως

ότι τα συμπληρωματικά φύλλα δε βασίζονται σε στοιχεία για τα οποία αιτήθηκε ο αρμόδιος για την έκδοση του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ.

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 ιδίου 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).....».

..., για τις χρήσεις 2007 και 2009 έχουν υποβληθεί οι αριθμ. καταχ. .../27-05-2008 και .../20-05-2010 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αντίστοιχα και οι αριθμ. καταχ. .../23-04-2008 και .. /06-05-2010 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ αντίστοιχα.

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: α) το υπ' αριθ. πρωτ. .../15-09-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 07/09/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση «.. του ..» με ΑΦΜ .. και β) το υπ' αριθ. πρωτ. .../.../06-06-2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην επιχείρηση «.. του ..» με ΑΦΜ

Δεδομένου ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών στην εκδότρια επιχείρηση «. . του .», βάσει του οποίου συντάχθηκε η από 07/09/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), διενεργήθηκε κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. .../27-09-2015 Δελτίου Αίτησης Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Σερρών και βάσει της υπ' αριθ. 327/2004 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1125/25-11-2004, έχει κριθεί ότι **δεν μπορεί να θεωρηθεί «συμπληρωματικό» στοιχείο, καθώς αποτελεί μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης**, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. και της παρ 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, **καθώς περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατόπιν δικού της αιτήματος**, προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου και συνεπεία τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και ειδικής χρηματικής κύρωσης στη χρήση 2007, έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, ήτοι κατά την 31/12/2013, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Σημειώνεται δε ότι το αίτημα της ελέγχουσας φορολογικής αρχής προς Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών υποβλήθηκε κατά το έτος 2015, δηλαδή σε χρόνο που είχε ήδη εκπνεύσει η προθεσμία του αρχικά προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/94 χρόνου παραγραφής για την επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2007. Συνεπώς, η ληφθείσα, κατόπιν αιτήματος, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., δε δύναται να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο.

Επειδή περαιτέρω, η από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, που αφορά στην επιχείρηση «... αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε., εφόσον περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής. Βάσει των ανωτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, και Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2009 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ 4 και 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση 2009, δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Ακολούθως, ως προς το ΦΠΑ, το πρόστιμο του ΦΠΑ του άρθρου 79 καθώς και την ειδική χρηματική κύρωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής λόγω μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2015, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ 2 και 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000 περί συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ, άρθρου 79 του Ν.

4472/2017 και της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990, χρήσης 2009.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός ως προς την παραγραφή της επίμαχης χρήσης 2007 για τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και τις πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 και της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 και ως προς την παραγραφή της χρήσης 2009 για τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 και της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990, ενώ απορρίπτεται για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Επομένως παρέλκει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος ο ισχυρισμός περί του πραγματικού των συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση «. . .».

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί αοριστίας και πλημμελούς αιτιολογίας και περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών με την εκδότρια επιχείρηση «... ..»

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

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

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: **«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς**

πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία (ΣτΕ 116/2013), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 2115/2017, 506/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

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

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....*Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη,*

εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

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

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

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

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία*

είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου 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 το εμπόριο δερμάτων ζώων, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, ύστερα από την από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2009, έλαβε και έκανε χρήση είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 148.116,00 €, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε, εκδόσεως της επιχείρησης «... του ..» με ΑΦΜ ... Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω 30/05/2017 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «. . του ..», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή και το σύνολο των αγορών της, καθώς:

- Δεν κατέστη εφικτή η ανεύρεση της εκδότριας από την ελέγχουσα φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα δεν βρέθηκε ούτε στη δηλωθείσα διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης, όπου υπάρχει ένα κτίριο εγκαταλελειμμένο, ούτε ανευρέθη στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας. Όλες οι προσπάθειες εντοπισμού της από την ως άνω αρχή απέβησαν άκαρπες και ως εκ τούτου δεν κατέστη εφικτός ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης.
- Η φορολογική αρχή ενημερώθηκε, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου που είχε μισθώσει η εκδότρια, κ ... και το οποίο αποτελούσε την έδρα της, ότι η εκδότρια εγκατέλειψε το κτίριο που μίσθωνε ήδη από το έτος 2008, και έκτοτε εξαφανίστηκε. Επιπροσθέτως ενημερώθηκε από τον ιδιοκτήτη και τον λογιστή της εκδότριας κ. ..., ότι η εκδότρια είχε διαμορφώσει το χώρο, προκειμένου να είναι κατάλληλος για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και είχε δαπανήσει ένα σεβαστό ποσό, προκειμένου να διαμορφώσει ένα μεγάλο μέρος του ακινήτου ως χώρο ψύξης, για τη συντήρηση των κρεάτων και των οπωρολαχανικών σε κατάλληλη θερμοκρασία.

- Η φορολογική αρχή ενημερώθηκε από την Υποδιεύθυνση Ασφαλείας Κατερίνης ότι εκκρεμεί εις βάρος της εκδότριας ένταλμα σύλληψης από το 2013, χωρίς μέχρι σήμερα να έχει εντοπιστεί και συλληφθεί.
- Η εκδότρια έχει αναζητηθεί πολλές φορές στο παρελθόν από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, χωρίς επιτυχία. Οι συνολικές οφειλές της, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis ανέρχονται στο ποσό των 2.393.278,99 €, εκ των οποίων το ποσό των 1.244.390,23 έχει χαρακτηριστεί, κατόπιν της υπ' αριθ. Πρωτ. Δ. ΕΙΣ. Ε ΕΞ 2016Χ/23-9-2016 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ως ανεπίδεκτο είσπραξης.
- Ο λογιστής της εκδότριας επιχείρησης πληροφόρησε την ελέγχουσα φορολογική αρχή ότι η εκδότρια επιχείρηση λειτουργούσε κανονικά μέχρι το έτος 2008 και ότι ο ίδιος υπέβαλλε για λογαριασμό της κανονικά δηλώσεις μέχρι τις αρχές του ως άνω έτους (γεγονός που επιβεβαιώνεται και από το σύστημα taxis). Κατόπιν σταμάτησε, κατά τα λεγόμενά του την ενεργό δραστηριότητά της.
- Η εκδότρια επιχείρηση για τις χρήσεις 2009-2011 δεν υπέβαλλε καμία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ούτε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992. Επίσης στις ως άνω χρήσεις δεν δηλώθηκε από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ως πελάτης.
- Κατόπιν διασταυρώσεως με το σύστημα vries διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δηλώθηκε ως πελάτης από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της Βουλγαρίας για συναλλαγές που πραγματοποίησε μέχρι το δεύτερο τρίμηνο του 2008. Έκτοτε δεν πραγματοποίησε καμία ενδοκοινοτική απόκτηση.
- Η εκδότρια δεν θεώρησε Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων μετά το 2005.
- Από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκαν, εκτός των άλλων, παραβάσεις για λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2004 και για τη λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2005 αντίστοιχα.
- Στην εκδότρια επιχείρηση διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος το 2009 για τις χρήσεις 2002 - 2007 από το Π.Ε.Κ. Λάρισας. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, δεν κατέστη δυνατόν να πραγματοποιηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της πρώτης μέρας, λόγω του ότι, από την επιτόπια αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στις 18 Ιουλίου 2008, διαπιστώθηκε ότι, στην δηλωμένη ως έδρα της εκδότριας δεν υφίσταντο οι εγκαταστάσεις της ατομικής της επιχείρησης. Συγκεκριμένα οι εγκαταστάσεις βρέθηκαν κλειστές, και παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες που κατέβαλε ο έλεγχος ζητώντας πληροφορίες από διάφορους επιτηδευματίες διπλανών καταστημάτων και επιχειρήσεων δεν κατέστη εφικτή η εύρεση της εκδότριας επιχείρησης. Επίσης δεν κατέστη δυνατή η εύρεση της εκδότριας ώστε να της επιδοθούν η κλήση προς ακρόαση και ακολούθως οι εκθέσεις ελέγχου και οι αντίστοιχες πράξεις καταλογισμού του τακτικού ελέγχου. Επίσης διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν διέμενε στην δηλωμένη τελευταία κατοικία της. Συντάχθηκε η με αρ. Πρωτ. .../16-3-2009 βεβαίωση αγνώστου διαμονής.

- Σύμφωνα με το με υπ' αρ. πρωτ. .../29-5-2017 απαντητικό έγγραφο του Ι.Κ.Α. Κατερίνης, η εκδότρια απασχολούσε προσωπικό μέχρι τον Μάρτιο του 2008 και έκτοτε δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιεί πωλήσεις κρεάτων και οπωρολαχανικών, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι τα συγκεκριμένα είδη απαιτούν την αποθήκευση - συντήρησή τους σε κατάλληλες θερμοκρασίες, δυνατότητα που δεν είχε η φερόμενη ως εκδότρια, δεδομένης της μη ύπαρξης εγκαταστάσεων από το 2008, αλλά κυρίως λόγω της παντελούς ανυπαρξίας αγορών από τη χρήση 2009 και μεταγενέστερα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη ότι η φερόμενη ως εκδότρια ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της έλλειψης προσωπικού και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της, (χονδρικό εμπόριο κρεάτων, φρούτων και λαχανικών), δεν ήταν σε θέση να συνάψει εμπορικές συμφωνίες και να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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 η αποδοχή και χρήση από τον λήπτη, των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση «. . του ...», δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης.

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 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη καθορισμού από τον έλεγχο για το αν η παράβαση αφορά σε μερική ή συνολική εικονικότητα των συναλλαγών ή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κατ' επέκταση της ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλεται αλυσιτελώς,

καθότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, όπως προκύπτει και από την 31/07/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ..

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS της φορολογικής αρχής, βάσει των οποίων προέκυψε ότι ο προσφεύγων δήλωσε ως αντισυμβαλλόμενη στο έτος 2009, για τη λήψη είκοσι ενός φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 148.116,00 € την εκδότρια επιχείρηση «. . του .» με ΑΦΜ

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/07/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καθώς και στην από 30/05/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **10/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του ..» με **ΑΦΜ** ... και συγκεκριμένα:

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

- 1)** Της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οι έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.
- 2)** της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

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

- 3)** Της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 4)** Της με αριθμό **../.../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,

- 5) Της με αριθμό **../31-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 6) Της με αριθμό **.../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 7) Της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 8) Της με αριθμό **../31-07-2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 9) Της με αριθμό **.../31-07-2018** πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών,
- 10) Της με αριθμό **.../31-07-2018** πράξης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, λόγω παραγραφής με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	61.077,03
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	55.060,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	116.137,98 €

B. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	0,00 €

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	148.116,00 Χ 40% = 59.246,40 €

Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	0,00 €

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	0,00 €

Ε. ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 8 ΠΑΡ 12 Ν. 1882/1990

Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 Ν. 1882/1990	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	0,00 €

Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 Ν. 1882/1990	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.