



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/03/2019

Αριθμός απόφασης: 552

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007),

β) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008),
γ) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009),
δ) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
ε) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
στ) της υπ' αριθ./28.09.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
ζ) της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
η) της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
θ) της υπ' αριθ./28.09.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./28.09.2018,/28.09.2018 και/28.09.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./28.09.2018,/28.09.2018 και/28.09.2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./28.09.2018,/28.09.2018 και/28.09.2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της 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 στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 18.556,40€ πλέον τόκων και προστίμου (άρθρων 53 και 58 ν.4174/2013) ποσού 16.999,52€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 35.555,92€, λόγω λήψης έξι (-6-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία έκδοσης	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	Συνολική αξία
1	30/8/2007	ΤΠΥ 703	5.400,00	1.026,00	6.426,00
2	29/9/2007	ΤΠΥ 736	5.280,00	1.003,20	6.283,20
3	30/11/2007	ΤΠΑ 19	8.800,00	1.672,00	10.472,00
4	8/12/2007	ΤΠΥ 804	10.280,00	1.953,20	12.233,20
5	19/12/2007	ΤΠΥ 814	9.760,00	1.854,40	11.614,40
6	27/12/2007	ΤΠΥ 832	11.980,00	2.276,20	14.256,20
ΣΥΝΟΛΟ			51.500,00	9.785,00	61.285,00

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και κατόπιν σύγκρισης λογιστικών και εξωλογιστικών αποτελεσμάτων, εν τέλει, το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 29.964,28€ πλέον τόκων και προστίμου (άρθρων 53 και 58 ν.4174/2013) ποσού 27.450,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 57.414,56€, λόγω λήψης εννέα (-9-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 83.900,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία έκδοσης	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	Συνολική αξία
1	30/4/2008	ΤΠΥ 951	5.000,00	950,00	5.950,00
2	30/5/2008	ΤΠΥ 992	7.000,00	1.330,00	8.330,00
3	30/9/2008	ΤΠΥ 1036	10.500,00	1.995,00	12.495,00
4	31/10/2008	ΤΠΥ 1060	11.900,00	2.261,00	14.161,00
5	25/11/2008	ΤΠΥ 1066	9.300,00	1.767,00	11.067,00
6	30/11/2008	ΤΠΥ 1074	8.200,00	1.558,00	9.758,00

7	12/12/2008	ΤΠΥ 1080	9.750,00	1.852,50	11.602,50
8	23/12/2008	ΤΠΥ 1095	10.800,00	2.052,00	12.852,00
9	30/12/2008	ΤΠΥ 1105	11.450,00	2.175,50	13.625,50
ΣΥΝΟΛΟ			83.900,00	15.941,00	99.841,00

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και κατόπιν σύγκρισης λογιστικών και εξωλογιστικών αποτελεσμάτων, εν τέλει, το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 7.935,13€ πλέον τόκων και προστίμου (άρθρων 53 και 58 ν.4174/2013) ποσού 7.269,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 15.204,51€, λόγω λήψης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 23.640,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία έκδοσης	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	Συνολική αξία
1	19/6/2009	ΤΠΥ 1185	11.200,00	2.128,00	13.328,00
2	30/6/2009	ΤΠΥ 1197	6.800,00	1.292,00	8.092,00
3	28/12/2009	ΤΠΥ 1264	5.640,00	1.071,60	6.711,60
ΣΥΝΟΛΟ			23.640,00	4.491,60	28.131,60

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και κατόπιν σύγκρισης λογιστικών και εξωλογιστικών αποτελεσμάτων, εν τέλει, το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, φόρος ποσού 9.785,00€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 8.964,04€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.749,04€, ενώ εξαλείφθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 1.159,35€, λόγω λήψης έξι (-6-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€ πλέον ΦΠΑ 9.785,00€, που ως αποτέλεσμα είχε τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών

στοιχείων προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, φόρος ποσού 15.941,00€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 14.603,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 30.544,55€, ενώ εξαλείφθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 5.583,79€, λόγω λήψης εννέα (-9-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 83.900,00€ πλέον ΦΠΑ 15.941,00€, που ως αποτέλεσμα είχε τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, φόρος ποσού 4.491,60€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 4.114,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 8.606,36€, λόγω λήψης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 23.640,00€ πλέον ΦΠΑ 4.491,60€, που ως αποτέλεσμα είχε τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 4.892,50€, λόγω λήψης έξι (-6-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€ πλέον ΦΠΑ 9.785,00€, παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 9.785,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 7.970,50€, λόγω λήψης εννέα (-9-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.

– Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 83.900,00€ πλέον ΦΠΑ 15.941,00€, παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 15.941,00€ x 50%.

Με την υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 2.245,80€, λόγω λήψης τριών (-3-) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς να προσδιορισθεί η εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», συνολικής καθαρής αξίας 23.640,00€ πλέον ΦΠΑ 4.491,60€, παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 4.491,60€ x 50%.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 28/09/2018 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αρ. 492/10.07.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 ν.2238/1994 και 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.
2. Αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση της συναλλαγής).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....».*

Επειδή, στο άρθρο 84 του ν.2238/94 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....».

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, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 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...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και έγινε δεκτό ότι: «Ιδιαίτερα 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 στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία" αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.)...».

Επειδή, με την απόφαση 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ

3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

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..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών...».

Επειδή, για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (αυτοέλεγχο).

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει

αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του ν.3888/2010, αποδεχόμενος, στις 23/11/2010, το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτη 2009 και 2010 αντιστοίχως), εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.» και λήπτη τον προσφεύγοντα, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής με το υπ' αριθ. πρωτ. 55189/28.11.2017 έγγραφό της, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009. Το ανωτέρω αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά την υπαγωγή της στις διατάξεις περί αυτοελέγχου και εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, κατέστη δεκαετής, λόγω του ανωτέρω συμπληρωματικού στοιχείου υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωση ν.3296/2004 και 3888/2010), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ.2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 28/09/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009), καθώς και επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007, 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, δεν είχε παραγραφεί εμπίπτοντας στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997, περί δεκαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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 νομικό 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....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 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, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την επιχείρηση «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.», τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προαναφερθείσα επιχείρηση, στις χρήσεις 2002 έως και 2010, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους ή **μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία**, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της. Συγκεκριμένα:

- απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό, δυσανάλογο του όγκου των διανομών διαφημιστικού υλικού που φέρεται να πραγματοποιήσει,
- δε διέθετε τον απαιτούμενο πάγιο εξοπλισμό και την υλικοτεχνική υποδομή για την πραγματοποίηση των συναλλαγών,
- δεν πραγματοποίησε αγορές α' και β' υλών και δαπάνες παραγωγής,
- δεν επεδείχθησαν δαπάνες για μετακινήσεις – μεταφορές εκτός Θεσσαλονίκης,
- δεν προέκυψε η έδρα της δραστηριότητάς της για τα χρονικά διαστήματα 01/05/2005 – 01/03/2007 και 30/11/2010 – 31/12/2013,
- από την ένορκη κατάθεση των δύο ομορρύθμων εταίρων προκύπτει η συμμετοχή τους μόνο τυπικά ενώ την ουσιαστική διαχείριση της εταιρίας είχε ο σύζυγος της μιας και υιός της άλλης,
- από φωτοαντίγραφα επιταγών που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο δεν προκύπτει ο τελευταίος κομιστής,
- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι γενική και
- δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία πληρωμών του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.

Από τη συνεκτίμηση των ανωτέρω αλλά και πρόσθετων στοιχείων που προέκυψαν από αντιπαραβολικούς ελέγχους που διενήργησαν οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με την από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 51.500,00€ πλέον ΦΠΑ 9.785,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, 83.900,00€ πλέον ΦΠΑ 15.941,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 και 23.640,00€ πλέον ΦΠΑ

4.491,60€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, που εξέδωσε η επιχείρηση «..... Ο.Ε. – Α.Φ.Μ.» και έλαβε ο προσφεύγων, είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής δίχως να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας. Συνεπώς, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση της συναλλαγής αλλά απέδωσε την εικονικότητα σε μέρος της αξίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ουδέν νεώτερο στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, όπως, ενδεικτικά, συνιστά η προσκόμιση ιδιωτικού συμφωνητικού από το οποίο θα προέκυπτε η αναλυτική περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών και η διάρκειά τους προκειμένου να είναι δυνατή η οιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΟΖΑΝΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης επί της εικονικότητας των συναλλαγών και αβασιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται ως αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007)

Κύριος Φόρος	18.556,40 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	16.999,52 €
Σύνολο για καταβολή	35.555,92 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008)**

Κύριος Φόρος	29.964,28 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	27.450,28 €
Σύνολο για καταβολή	57.414,56 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009)**

Κύριος Φόρος	7.935,13 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	7.269,38 €
Σύνολο για καταβολή	15.204,51 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007**

Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	0,00 €
Κύριος Φόρος	9.785,00 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58A ν.4174/2013	8.964,04 €
Σύνολο για καταβολή	18.749,04 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008**

Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	0,00 €
Κύριος Φόρος	15.941,00 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58A ν.4174/2013	14.603,55 €
Σύνολο για καταβολή	30.544,55 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009**

Κύριος Φόρος	4.491,60 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58A ν.4174/2013	4.114,76 €
Σύνολο για καταβολή	8.606,36 €

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007**

Πρόστιμο	4.892,50 €
----------	------------

**Η υπ' αριθ./28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008**

Πρόστιμο	7.970,50 €
----------	------------

Η υπ' αριθ. /28.09.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο	2.245,80 €
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.