



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 2/9/2019

Αριθμός απόφασης: 1862

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 **3/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, **β)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, **γ)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008**, **δ)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, **ε)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** και **στ)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **3/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ **9.083,58€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **8.520,40€** δη σύνολο φόρου **17.603,98€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα εξωλογιστικώς στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών του, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ τριών (3) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 31.100,00€ πλέον ΦΠΑ 5.909,00€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ **19.972,28€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **18.734,00€** δη σύνολο φόρου **38.706,28€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα εξωλογιστικώς στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών του, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ εννέα (9) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 97.090,00€ πλέον ΦΠΑ 18.447,10€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ **21.334,34€**, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **20.011,61€** δη σύνολο φόρου **41.345,95€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα υπολογισθέντα εξωλογιστικώς στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών του, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ δέκα (10) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας

87.782,00€ πλέον ΦΠΑ 16.678,58€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**

- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2006**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **2.954,50€**, διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών βάσει των παραπάνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $5.909,00€ \times 50\% = 2.954,50€$.
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2007**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **9.223,56€**, διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών βάσει των παραπάνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $18.447,10€ \times 50\% = 9.223,56€$.
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2008**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **8.339,29€**, διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών βάσει των παραπάνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $16.678,58€ \times 50\% = 8.339,29€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **28/12/2018** εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ Καβάλας σε εκτέλεση της με αριθ. ... - **21/12/2015** εντολής φορολογικού ελέγχου (και σε συνέχεια αυτής η με αριθ. ... - **27/5/2016** εντολή) του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν το με αριθ. πρωτ. ... - **16/12/2015** (αριθ. πρωτ. ... - **18/12/2015** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, η με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **10/11/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής η με αριθ. πρωτ. ... - **1/12/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **6/12/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, που διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Καβάλας με το με αριθ. πρωτ. ... - **22/11/2017** έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισ. ... - **24/11/2017** ΔΟΥ Καβάλας), όπου διαπιστώθηκε λήψη και έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ: ...** στις χρήσεις 2002 - 2010.

Σύμφωνα με τις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «...» στις χρήσεις **2006**, **2007** και **2008** τα εξής μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί ακριβώς η μερικώς εικονική αξία αυτών):

Χρήση	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
2006	3	31.100,00€	5.909,00€	37.009,00€
2007	9	97.090,00€	18.447,10€	115.537,10€
2008	10	87.782,00€	16.678,58€	104.460,58€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Καβάλας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομά του καθώς πραγματικός επιτηδευματίας, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του, ενώ ο ίδιος δεν είχε καμία συμμετοχή στη λειτουργία της ατομικής του επιχείρησης.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίσεις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 έχει παραγραφεί γιατί παρήλθε η πενταετία και επιπρόσθετα γιατί η φορολογική αρχή του επέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την **28/12/2018**.
3. Παραβίαση των δικαιωμάτων των συνταγματικών αρχών της δικαστικής προστασίας, της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης.
4. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς τη μερική εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων - πλημμελής κρίση του ελέγχου - αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας - έλλειψη δόλου και υπαιτιότητας του προσφεύγοντος.
5. Μη ορθή η κρίση του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ήτοι ανακρίβειας αυτών και συνακόλουθα της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίσεις χρήσεις 2006, 2007 και 2008

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) 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, 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του

άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει 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 ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ**, 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, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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 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, με την **ΠΟΛ.1100/2001** κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται 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 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 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.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της*

κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ.1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε...».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων αποδέχτηκε το με αριθ. ...**2010** σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2006 - 2010** (διαχειριστικές περιόδους **1/1 – 31/12/2006** έως και **1/1 – 31/12/2009**) με ποσό φόρου **4.362,13€** το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς. Κατόπιν συμπληρωματικού στοιχείου, εκδόθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ το με αριθ. ... – **29/11/2017** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 (ΠΟΛ.1019/2011) για τα οικονομικά έτη 2006 έως 2010, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. ... – **16/12/2015** (αριθ. πρωτ. ... – **18/12/2015** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, στο οποίο αναφέρεται γενικά ότι μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...** ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στις υπό κρίση χρήσεις, χωρίς όμως να αναφέρονται επιμέρους ελεγκτικές ενέργειες, επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Επειδή, η με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** (αριθ. πρωτ. ... – **10/11/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης όπου διαπιστώνεται αναλυτικά με συγκεκριμένες ενέργειες, επαληθεύσεις και διαπιστώσεις ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, και που περιήλθε εις γνώση του

Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας στις **10/11/2016**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13 και της ΠΟΛ.1100/2001. Σε συνέχεια αυτής διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Καβάλας η με αριθ. πρωτ. ... - **1/12/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **6/12/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, με το με αριθ. πρωτ. ... - **22/11/2017** έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισ. ... - **24/11/2017** ΔΟΥ Καβάλας).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ στις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2006**, **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2017**, **31/12/2018** και **31/12/2019** αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ.3 του Ν.2859/00. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **28/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** είχε παραγραφεί, ενώ ως προς τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008** δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, αναφορικά με τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος ότι παράνομα η φορολογική αρχή του κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την **28/12/2018**, κατά παράβαση της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κρίσιμο χρόνο για την παραγραφή αποτελεί ο χρόνος έκδοσης της οριστικής πράξης φόρου ή προστίμου και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής. Ως εκ τούτου, στην προκείμενη περίπτωση η παραγραφή της χρήσης 2008 διακόπτεται την **28/12/2018**, ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** και την πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές, ενώ για τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008** και τις πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007** και **1/1 - 31/12/2008**, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομά του καθώς το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ. 3 και παρ.4 του Ν.3220/2004 ορίζεται ότι: «3. *Επί εικονικών*

φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. **429/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1199 - 28/8/2014 έχει κριθεί ότι: « ... α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή. β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία... ... Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδεύματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ισχύουσα νομολογία (**ΣΤΕ 3711/83**) η φορολογική Αρχή μπορεί να κρίνει για την εικονικότητα του φορέα ατομικής επιχείρησης και να θεωρήσει ως υποκείμενο των φορολογικών υποχρεώσεων το πρόσωπο που ασκεί πραγματικά την επιχείρηση.

Επειδή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS ο προσφεύγων ... με **ΑΦΜ**:... έχει ενεργή ατομική επιχείρηση, με έναρξη εργασιών στις **31/1/2005**, κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα και λοιπές δραστηριότητες τις υπηρεσίες έρευνας και αγοράς καθώς και τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού (φειγ βολάν κλπ).

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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του περί του γεγονότος ότι την ατομική του επιχείρηση ασκούσε εν τοις πράγμασι η σύζυγός του και σε καμία περίπτωση την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη των εν λόγω παραβάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος περί παραβίασης των δικαιωμάτων των συνταγματικών αρχών της δικαστικής προστασίας, της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας ως προς τη μερική εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων - πλημμελούς κρίσης του ελέγχου - αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και έλλειψης δόλου και υπαιτιότητας του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

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

Επειδή, σύμφωνα με 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, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»** ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ Καβάλας απέδειξε τη μερική εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων, αφού έλαβε υπόψη του, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** πληροφοριακής έκθεσης της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής της από **22/11/2017** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Στις από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ (σελ. 2 – 50) και προστίμου ΦΠΑ (σελ. 2 - 28) της ΔΟΥ Καβάλας για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της, η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και των προστίμων ΦΠΑ. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- Σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «...» διαπιστώθηκε ότι: **1)** δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών των εκδοθέντων ΤΠΥ (διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων κ.λπ.) εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι: **α)** απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό, **β)** δε διέθετε πάγιο, τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, **γ)** δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα και δαπάνες παραγωγής, **δ)** δε διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης - μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης (όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης κλπ). **2)** Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν ως αποδεικτικά καταβολής της αξίας των συναλλαγών φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης επιταγών χωρίς οπισθογραφήσεις. **3)** 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. **4)** Η περιγραφή στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική, χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία της παρεχόμενης υπηρεσίας (ποιόν πελάτη αφορά, σε ποιά πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κ.λπ.). **5)** Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.
- Ο προσφεύγων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους δεν προσκόμισε βιβλία και φορολογικά στοιχεία, ούτε διέθεσε στον έλεγχο της ΔΟΥ Καβάλας, λοιπά δικαιολογητικά, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε βάσιμα και επαρκή στοιχεία προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την επικαλούμενη από μέρους του, έλλειψη δόλου και υπαιτιότητας.

Κατά συνέπεια οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής κρίσης του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ήτοι ανακρίβειας αυτών και συνακόλουθα της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32§1 περ. β'** του **N.2859/2000** δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

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

Επειδή, σύμφωνα με τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, όπου εκτιμήθηκαν τα δεδομένα των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος με όλα τα στοιχεία της υπόθεσης και η φορολογική αρχή προέβη σε προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών του προσφεύγοντα σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του προσφεύγοντος ως ανακριβών λόγω λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα που επηρέασαν τα οικονομικά αποτελέσματα σημαντικά, ως αναλυτικά αναφέρεται στη με αριθ. **1861 – 2/9/2019** Απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αρ. πρωτ. ...– **3/4/2019** ενδικοφανούς προσφυγής με την οποία προσβάλλονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **3/4/2019** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** και συγκεκριμένα

- την **ακύρωση** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** και της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης

επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας **λόγω παραγραφής,**

- την **επικύρωση** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008**, της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** και της με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

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

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	9.083,58€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	8.520,40€	0,00€
Σύνολο	17.603,98€	0,00€

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο ΦΠΑ	2.954,50€	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	19.972,28€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	18.734,00€
Σύνολο	38.706,28€

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο ΦΠΑ	9.223,56€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	21.334,34€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	20.011,61€
Καταλογιζόμενο ποσό	41.345,95€

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο ΦΠΑ	8.339,29€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.