



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-01-2020

Αριθμός απόφασης: 35

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

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανή προσφυγή, του «.....**ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ**:.....με έδρα το
.....- **Τ.Κ.****ΔΡΑΜΑ** κατά α), του με αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5

N.4337/2015 για τη χρήση 2010, β)της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011, γ) του με αριθ.οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, δ) του με αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ **ΕΜΠ 17-12-2019** πρόσθετο υπόμνημα του προσφεύγοντος με πρόσθετους λόγους επί της ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ **ΕΜΠ 17-12-2019** πρόσθετο υπόμνημα του προσφεύγοντος «.....**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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθμόοριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **13.994,80€**, λόγω λήψης **τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 34.987,00€** πλέον ΦΠΑ **3.848,57€**, έκδοσης**ΑΦΜ** για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $34.987,00 \text{ €} \times 40\% = 13.994,80\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 – οικ. έτος 2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 13.537,76€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 13.291,37€, Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 1.328,44€ δη σύνολο φόρου 28.080,78€. Η διαφορά εκ ποσού 13.537,76€, προέκυψε κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του και προσθήκης των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **34.987,00€** σαν λογιστική διαφορά. Ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη για το οικονομικό έτος 2011 (1/1/2010 – 31/12/2010), αφού

έκρινε τα βιβλία Κ.Β.Σ. του ελεγχόμενου ΑΝΑΚΡΙΒΗ, όπως προκύπτουν από τον λογιστικό προσδιορισμό, μετά από σύγκριση μεταξύ των λογιστικώς προσδιορισθέντων και εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών, ήτοι τα συνολικά φορολογητέα κέρδη κατόπιν του ελέγχου ανέρχονται στο ποσό των **49.265,75 ευρώ**

Με τον με αριθμόοριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2010, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 92,95€ πρόστιμο άρθρου 58^Α ποσού 46,48 € και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 44,78€, δη σύνολο φόρου 184,21€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τον με αριθμόοριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.924.29€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τεσσάρων(4) εικονικών, στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής **καθαρής αξίας 34.987,00€** πλέον ΦΠΑ **3.848,57€**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε **3.848,57€ x 50% = 1.924.29€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ βάσει των σχετικών εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ.- **9/5/2019** εντολής μερικού ελέγχου (σε αντικατάσταση της υπ αριθμ.εντολής ελέγχου) του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το **από 26-2-2018 υπηρεσιακό σημείωμα** της ως άνω ΔΟΥ **για λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 34.987,00€ πλέον ΦΠΑ 3.848,57€ από τηνΑΦΜ την κρινόμενη χρήση.**

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η παραπάνω επιχείρηση προς τον**ΤΟΥ ΑΦΜ**, καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ, της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ για τον καταλογισμό των παραβάσεων σε βάρος του εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η απόΈκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ για την εκδότη, αποτέλεσε νέο, συμπληρωματικό στοιχείο, για την διενέργεια ελέγχου και για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ, ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «.....**ΑΦΜ**» τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 1/1/2010-31/12/2010:

Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ			ΚΑΘΑΡΗ	ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ
	Νο	Ημερομηνία	Είδος	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ
1	112	16/10/2010	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	10.693,00	1.176,23	11.869,23
2	113	2/11/2010	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	9.129,00	1.004,19	10.133,19
3	114	18/11/2010	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	8.100,00	891,00	8.991,00
4	115	8/12/2010	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	7.065,00	777,15	7.842,15
ΣΥΝΟΛΟ				34.987,00	3.848,57	38.835,57

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου περί έκδοσης οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ήδη από την 31^η-12-2016, χωρίς δυνατότητα παρέκτασης νόμιμα του ελέγχου για μία ακόμη πενταετία.
2. Δεν υφίστανται νέα στοιχεία εφόσον η φορολογική αρχή είχε στην διάθεσή της ή έστω μπορούσε να έχει ανά πάσα στιγμή, εντός της αρχικής πενταετίας, όλα τα απαραίτητα στοιχεία, έγγραφα της αντισυμβαλλόμενης του – εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων κ., εν τη γενέσει τους (τηρούμενα βιβλία, στοιχεία), παρά ταύτα η κ. ΔΕΝ είχε υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών. Επικαλείται προς τούτο την αριθ.265/2017 γνωμάτευση του ΝΚΣ αναφέροντας ότι πρόκειται ακριβώς για ad hoc περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή μπορούσε να λάβει υπ' όψιν της, τα επίμαχα στοιχεία εν τη γενέσει της σχετικής παράλειψης (καθ' όσον η υποβολή ή η μη υποβολή φαίνονται στην οικεία σελίδα του ΤΑΞΙΣΝΕΤ).
3. Η συνεργασία του με την κ. κινήθηκε αποκλειστικά και μόνο στα πλαίσια της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών του κλάδου.
4. Οι κρινόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές, τα εν λόγω τιμολόγια είναι απολύτως πραγματικά, αφορούν στο σύνολό τους υπαρκτές συναλλαγές, δηλαδή ξυλεία την οποία αγόρασε στον τόπο, στους χρόνους και στην αξία που αυτά περιγράφουν και τα οποία εξόφλησε μέχρι τελευταίου ευρώ στον κ., σύζυγο κατά δήλωσή του της κ.

Αναφορικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, «συμπληρωματικά» στοιχεία 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 αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη 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 ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη 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' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 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 Κ.Β.Σ. 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 127/2013, 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 ερείσματός της (Στε.1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα 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 (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11 ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).»

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

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

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

συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη 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, 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣΤΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης

επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Η κατά τα ανωτέρω συμπληρωματική πράξη, μέχρι τη θέσπιση της τροποποίησης του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 3522/2006 προϋπέθετε την έκδοση αρχικής πράξης, σε κάθε δε περίπτωση [είτε πριν είτε μετά τον νόμο αυτό] μπορεί να χωρήσει και παρά την οριστικοποίηση της πράξης αυτής, με οποιονδήποτε τρόπο, όπως η διοικητική επίλυση της διαφοράς, που επέρχεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του ως άνω ν. 3259/2004 [όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και παρατάθηκε η

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί η φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....**ΑΦΜ**», της Δ.Ο.Υ Δράμας περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ, μετά το πέμπτο έτος της παραγραφής και συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2010 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δράμας να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ Δράμας για την εκδότρια των εικονικών «.....**ΑΦΜ**» δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή μπορούσε να είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων έως το έτος 2016 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η επιχείρηση υπέβαλε την με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 στις 12/7/2011 και την με αρ. εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010. Σημειώνεται ότι η επίδικη χρήση δεν έχει περαιωθεί (αυτόπεραίωση), ούτε έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2010 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994,

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο δεν προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επομένως, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2010 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφευγόντος περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αροριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και της με αρπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 **γίνεται αποδεκτός.**

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό 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 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 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. 186/92 «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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 απ' 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, ΣτΕ 506/2012).

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. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την αριθ 285/2012 απόφαση του Αρείου πάγου για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της απόέκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για την εκδότη. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ.

Αναφορικά με την εκδότη επιχείρηση: Τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησηςΑΦΜ στις χρήσεις 2010 έως και 2013, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά για

ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, 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 υπό κρίση συναλλαγές.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ για τηνΑΦΜ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

1. Δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα της, &, στη Δράμα. Η ιδιοκτήτρια του ακινήτου (.....) επί της ως άνω διεύθυνσης, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, με την υπ αριθμ. πρωτ..... Δ.Ο.Υ. Δράμας υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ, ανέφερε ότι ενοικίασε το συγκεκριμένο ακίνητο στηνμε διάρκεια μίσθωσης 4 έτη (από 5-9-2008 έως 4-9-2012). Μετά την σύνταξη του συμφωνητικού δεν την ξαναείδε, δεν χρησιμοποίησε καθόλου τον χώρο για τον λόγο για τον οποίο τον ενοικίασε. Δεν είχε καθόλου μηχανήματα για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Επίσης η ιδιοκτήτρια στην φορολογική της δήλωση όλα αυτά τα χρόνια δήλωνε το συγκεκριμένο ακίνητο ως κενό.

2. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων,

3. Σύμφωνα με την σχετική εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. (Δ.ΗΛΕ.Δ.) ηδεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2010, 2012, 2013 ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής.

4. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αντισυμβαλλομένων δεν προκύπτουν αγορές ή δαπάνες (μηδενικές) που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

5. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) με ποσό ακαθ. εσόδων 3.576,58 ευρώ, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2010 ποσού 621.460,00 ευρώ.

6. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013(χρήση 2012) με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2012 για ποσό ύψους 28.610,00 ευρώ. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2013 ποσού 140.716,00 ευρώ.

7. Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την χρήση 2010. Επίσης, όσον αφορά τις περιοδικές δηλώσεις, κατέθεσε μηδενικές για το Α', Β', Γ' τρίμηνο 2010 ενώ δεν υπέβαλε για το Δ' τρίμηνο του έτους 2010.

8. Κατέθεσε μηδενικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2012 και 2013 καθώς και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις για τα αντίστοιχα έτη (Α, Β, Γ, Δ Τριμ. 2012), (Α, Β, Γ, Δ Τριμ. 2013).

9. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.), όσο και από τα αρχεία του

Τοπικού Υποκαταστήματος Μισθωτών Δράμας του Ε.Φ.Κ.Α., που με το υπ' αριθμ. πρωτ. 18696/4-12-2017,εγγραφό του ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, ότι η φορολογούμενημε ΑΦΜ, δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2013.

10. Στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία για τη διακίνηση, συνενωμένα με στοιχεία αξίας (Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο), που προσκομίστηκαν, δεν αναγράφεται ο αριθμός του οχήματος με τον οποίο έγινε η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών.

11. Από τα αρχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διαθέτει μόνο ένα Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. ΚΙ 8779 μεικτού βάρους 2.300 κιλών για τη λειτουργία της ατομικής της επιχείρησης, με το οποίο δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε.

12. Δεν έχει μηχανολογικό εξοπλισμό για την άσκηση της δραστηριότητάς της(π.χ. μηχανήματα κοπής καυσοξύλων).

13. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας (Δ.Α. - Τιμολόγια & Τιμολόγια για την πώληση αγαθών) που παρουσιάστηκαν στον έλεγχο μετά από τις σχετικές προσκλήσεις εξακριβώθηκε ότι έγινε τοις μετρητοίς σε όλες τις συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων σχετικού εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) για συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ έως 31/5/2010, και άνω των 3.000,00 ευρώ από 1/6/2010.

14. Η ελεγχόμενη φέρεται να συναλλάχθηκε με δύο(2) πελάτες για πωλήσεις 621.460 ευρώ και με ένα (1) πελάτη για πωλήσεις 28.610 ευρώ και 140.716 ευρώ, τις διαχειριστικές χρήσεις 2010, 2012 και 2013 αντίστοιχα, ήτοι με τέσσερις(4) πελάτες συνολικά για πωλήσεις 790.786 ευρώ, ενώ δεν είχε συναλλαγές καθόλου στη χρήση 2011, γεγονός ασυνήθιστο στις υπαρκτές οικονομικές μονάδες.

Όλα τα προαναφερθέντα οδηγούν στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει καμία απόδειξη ότι ηαπέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό, δηλαδή πρόκειται για έμπορο χωρίς δομή πραγματικής εμπορικής οντότητας.

Επειδή από τον έλεγχο της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ προέκυψαν για τον προσφεύγοντα τα εξής:

Οι αξίες των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών και στις αγορές (κωδ.231) στα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος Οικονομικού έτους - 2011 και ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, καθώς επίσης συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2010 στις φορολογητέες εισροές και ο αναλογούν ΦΠΑ στον φόρο εισροών μειώνοντας ισόποσα τον αναλογούντα ΦΠΑ εκροών .

Επειδή, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

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

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

Επειδή , ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες αφορούν τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότης των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό .

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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας αλλά ούτε και επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι επίδικες συναλλαγές.

Επειδή δε νοείται καλή πίστη στη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν η εικονικότητα έγκειται στη μη πραγματοποίηση της συναλλαγής ή στην αξία αυτής, παρά μόνο όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη στοιχείου.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών από άλλο πρόσωπο.

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.

Συνεπώς θέμα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων δεν μπορεί να τεθεί, δεδομένου ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη και οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς οι απόοικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθ. **πρωτ.**/.....ενδικοφανούς προσφυγής του «.....του» με **ΑΦΜ:**....., **την επικύρωση** α), του με αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, β) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **και την ακύρωση** α) του με αριθ.οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, και β) του με αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010- 31/12/2010

ΚΒΣ .

Η υπ' αριθμ.(taxis) πράξη επιβολής προστίμου **ΚΒΣ** άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν. 4337/2015.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	13.994,80 (34.987,00 X40%)	13.994,80 (34.987,00 X40%)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος .

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Σ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και της συζύγου	27.743,26	62.730,26	62.730,26	34.987,00
		0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	1.672,90	15.210,66	15.210,66	13.537,76
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτοσήμου και					
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο λόγω			13.291,37	13.291,37	13.291,37
Πρόστιμο άρθρου 58					0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν.					
Εισφορά Αλληλεγγύης		557,67	1.886,11	1.886,11	1.328,44
Τέλος Επιτηδεύματος		300,00	300,00	300,00	
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών	για καταβολή	3.563,95	31.644,73	31.644,73	28.080,78
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00

ΦΠΑ

Η υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	24.937,42	24.937,42	24.937,42	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	38.463,42	3.476,42	38.463,42	0,00
Φόρος εκροών	2.902,53	2.902,53	2.902,53	0,00
Φόρος εισροών	6.658,15	2.809,58	6.658,15	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Περιόδου	425,21	425,21	425,21	0,00
Προστ. ποσά στο φόρο εισροών	1.710,80	1.710,80	1.710,80	0,00
Αφοιρ. Ποσά στον φόρο εισροών	0,01	0,01	0,01	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.658,15	2.809,58	6.658,15	0,00

Πιστωτικό υπόλοιπο	3.755,62	0,00	3.755,62	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	92,95	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας ⁽²⁾	0,00	91,26	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρ 58Α	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο για καταβολή	0,00	184,21	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	0,00 €	0,00	0,00
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00

Η υπ'αριθμ.Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 ν. 4472/2017.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ειδικό πρόστιμο του αρθ.79 Ν. 4472/2017	3.848,57 X 50% = 1.924,29 €	0,00

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

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.