



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-2-2020

Αριθμός απόφασης: 369

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες :** Κ. Μαβινίδου

**Ταχ. Δ/ση :** Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας :** 54630 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο :** 2313-333245

**ΦΑΞ :** 2313-333258

**E-Mail :** ded.thess@aade.gr

**Url :** [www.aade.gr](http://www.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), 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από *../..-2019* και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., με αντικείμενο εργασιών, «...» και έδρα επί της οδού ..., κατά των: **α)** υπ' αριθμ. *../..-2019* Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3&5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, **β)** υπ' αριθμ. *../..-2019* Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009), **γ)** υπ' αριθμ. *../..-2019*

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, **δ)** υπ' αριθμ. .../... -...-**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, και **ε)** υπ' αριθμ. .../...-...-**2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από .../.../2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...-...-**2019** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό .../...-...-**2019** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3&5 του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **7.400,00€**, λόγω λήψης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 18.500€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, έκδοσης της εταιρείας «... » με ΑΦΜ: ..., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.
- Με την υπ' αριθμ, .../...-...-**2019** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 24.192,62€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 24.282,13, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 48.474,75€**. Από τον διενεργηθέντα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος έλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2009-31/12/2009, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 & 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της μη προσκόμισης των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων, ενώ υφίστατο η υποχρέωση διαφύλαξης αυτών, λόγω μη παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων εξαιτίας της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης του οικείου έτους, καθώς και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Με την υπ' αριθμ. .../...-2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 81.483,78€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 81.785,31€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 163.269,09€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών με βάση τη φορολογία εισοδήματος..
- Με την υπ' αριθμ. .../...-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρ.6 του ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το αρ.79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.757,50€, καθώς διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με την υπ' αριθμ. .../...-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500€, λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα της αρμόδιας υπηρεσίας για παροχή πληροφοριών σύμφωνα με το άρ.14 παρ.1 του Ν. 4174/2013, μετά από υποτροπή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από ...-2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) & του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Λάρισας στον προσφεύγοντα για τη χρήση 2009, δυνάμει της με αριθμ..../...-2019 εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2019 (αρ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας .../...-2019) πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία «... » με ΑΦΜ: ..., αποδείχθηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε 152 φορολογικά στοιχεία αξίας 1.477.820,89€ από το 2008 ως το 2017. Μεταξύ των ληπτών των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων της ... είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος στη χρήση 2009 έλαβε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 18.500,00€.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος επέβαλε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο του άρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015 ενώ έκρινε τα βιβλία ανακριβή κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ.4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Συνεπεία τούτου, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 32 του Ν.2238/94, στο ύψος των 428.862,20€ και τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 92.634,24€, με πολλαπλασιασμό των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. 12% (κωδ. αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8402 Γενικός ..., που χρησιμοποιεί ίδια υλικά) προσαυξημένου κατά ποσοστό 80% λόγω μη επίδειξης στον έλεγχο των

βιβλίων. Οι φορολογητέες εκροές και ο Φ.Π.Α. εκροών προσδιορίστηκαν βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού, μη λαμβάνοντας υπόψη το Φ.Π.Α. εισροών, λόγω της μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών.

Ακολούθως ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ. .../-/-2019 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου το οποίο επέδωσε στον ίδιο, στις .../-/-2019, μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων. Στο ως άνω σημείωμα ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε μέσα στην ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Επιβολής Φόρων και Προστίμων, για τους παρακάτω νόμιμους και βάσιμους λόγους :

1. Αοριστία των εκθέσεων ελέγχου, λόγω μη αναγραφής των απαιτούμενων στοιχείων, είδος, αριθμό και ημερομηνία έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθιστώντας τις εκδοθείσες πράξεις πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
2. Ανεπαρκής αιτιολόγηση της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών από τον έλεγχο. Ύπαρξη καλής πίστης.
3. Εσφαλμένη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος
4. Πλημμελής ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος.
5. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. και του Προστίμου Φ.Π.Α., καθώς τυχόν παραβάσεις του εκδότη των τιμολογίων δεν συνιστούν τεκμήριο για την εικονικότητα και την ανυπαρξία των συναλλαγών. Δεδομένης της καλής πίστης του προσφεύγοντα, η αποστέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχούσε στα εν λόγω τιμολόγια δεν είναι συμβατή με το ενωσιακό δίκαιο.
6. Πλημμελής ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. Αντίθεση με τις υπ' αριθμ. 2221/2018 & 1389/2019 αποφάσεις του ΣτΕ.

#### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 ορίζει ότι : *«Εικονικά 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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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**, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 2. 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 εμπειριστατωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

**Επειδή**, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 *«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 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘες 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**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**, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να

προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. (ΣΤΕ 2934/2017).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ Αττικής σε συνεργασία με την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF), τα αποτελέσματα του οποίου γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με υπ' αριθμ. εισερχ. .../...-...-2019 πληροφοριακό δελτίο, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία ... με Α.Φ.Μ.: ..., εκδότης των επίμαχων εικονικών τιμολογίων, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, ούτε έκανε απογραφή στον ΕΦΚΑ σε δημόσιο ή ιδιωτικό τεχνικό έργο, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών αποδείχθηκε ότι από το 2008 ως το 2017 εξέδωσε 152 φορολογικά στοιχεία αξίας 1.477.820,89€.
- Από τα στοιχεία που ελήφθησαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία ... , στη χρήση 2009, δύο φορολογικά στοιχεία αξίας 18.500€

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 «*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 ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου, δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και εξοφλήθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, στο στάδιο κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε το από .../.../2009 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του ίδιου και του ..., που αφορά την κατασκευή μεταλλικού σκελετού στην ... Επίσης, προσκόμισε δύο επιμετρήσεις εργασιών για το προαναφερόμενο έργο στο ..., η μία εκ των οποίων είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας στις ...-...-2009, καθώς και ένα δυσανάγνωστο φωτοτυπικό αντίγραφο άνευ αριθμού από .../2009 Δελτίου Αποστολής -Τιμολογίου πώλησης αγαθών με λήπτη το ... ποσού 137.273 ευρώ, το οποίο

εμφανίζεται εξοφλημένο, και φωτοτυπίες της πρώτης όψης μίας (1) συναλλαγματικής ποσού 1.500,00 € και έξι (6) επιταγών ποσών 13.000,00 €, 4.000,00 €, 8.200,00 €, 8.000,00 €, 2.775,00 € και 17.000,00 €, εκδόσεως διαφόρων προσώπων ανά την Ελλάδα, εκ των οποίων η μία σε διαταγή ... . Ωστόσο, στο κείμενο της προσφυγής του δεν καταφέρνει να συνδέσει τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά με τη σχέση του με το ... και όλα αυτά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την «...». Αν η συναλλαγή ήταν υπαρκτή, θα ήταν σε θέση, έστω και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, να περιγράψει τα γεγονότα, τον τρόπο σύνδεσής τους, το είδος της συναλλαγής του με «...» και το λόγο για τον οποίο έλαβε τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια.

**Επειδή** κατά γενική αρχή του δικαίου ουδείς δικαιούται να ωφελείται από παράνομες ή παράτυπες καταστάσεις που ο ίδιος δημιούργησε, όπως στην προκειμένη περίπτωση, με τη μη προσκόμιση τόσο των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όσο και του συνόλου των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2009, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η φορολογική αρχή δεν εξατομικεύει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία πρέπει να απορριφθεί.

Συνεπώς, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή πέραν πάσης αμφιβολίας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. Λάρισας δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναληθείς.

#### **Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992 «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) {...}, β) {...}

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

δ) {...},

ε) {...}

στ) **δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία**

**ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .**

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) {...}, η) {...}, θ) {...}

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να **καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο** των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής».

**Επειδή**, στο άρθρο 30 παρ.1 & 2 περ. α' & γ' του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

(α)"Για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων εφόσον πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους που δεν βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας ή βαρύνονται με παραβάσεις γενικά που δεν επηρεάζουν τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση δ`.

γ) "Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης στ`, για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επειδή δεν έχουν σχετική υποχρέωση ή δεν τηρούν αν και ήταν υπόχρεοι ή δεν διαφυλάττουν τα βιβλία ή στοιχεία της περίπτωσης στ` της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τηρούν βιβλία και στοιχεία Α` κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ενώ ήταν υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων Β` ή Γ` κατηγορίας του Κώδικα αυτού, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης."

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των

εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. {...}

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.»

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

"α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών."

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε).

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

(δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.)

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο

μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

«Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

**Επειδή** έχει κριθεί νομολογιακά με την αριθμ. 304/2003 απόφαση του ΣτΕ ότι: «...όταν τα αποτελέσματα επιχείρησης έχουν προσδιοριστεί κατά ειδικό τρόπο και από τα «συμπληρωματικά» στοιχεία διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων που δικαιολογεί τον κατά τα παραπάνω εξωλογιστικό προσδιορισμό, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση των παλαιών και νέων στοιχείων».

**Επειδή**, το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζει ότι: «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 περιέχονται 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 το άρθρο 6 παρ.1 του Ν. 2523/1997 « 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**, περαιτέρω, με το άρθρο 79 παρ.1 &2 του Ν.4472/2017: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την

ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.(Πολ.1087/2005).

**Επειδή**, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αρκεί να είναι ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων. Και τούτο διότι ο προσδιορισμός αυτός του εισοδήματος, επομένως, και των εισροών και εκροών, δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του. (1256/2012 ΔΕΦ Θεσ/νικής & ΣΤΕ 1038/2011).

**Επειδή**, παράλειψη του επιτηδευματία να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία για έλεγχο καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως, καθώς και της αξίας των φορολογητέων εκροών στο Φ.Π.Α. (ΣΤΕ 4921/2012).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση:

- Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ. .../...2019 εντολής ελέγχου στον προσφεύγοντα, απεστάλη με συστημένη επιστολή, η υπ' αριθμ. .../...2019 (RE ... GR) γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 18 & 19 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με την παρ.1 του αρ. 397 και 398 του Ν. 4512/2018, η οποία, όπως προκύπτει από το αρχείο των ΕΛΤΑ, παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις ...-...-2019.

- Στις ...-2019 απεστάλη με συστημένη επιστολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.5 του Ν. 4174/2013 το με αριθμ. πρωτ. .../...2019 (RE...GR) αίτημα παροχής πληροφοριών του άρ.14 του Ν. 4174/2013, με το οποίο ζητήθηκε η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο. Η ως άνω επιστολή παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 8-3-2019.
- Στις ....2019 εστάλη στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ. .../...2019 (RE...GR) δεύτερη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, η οποία παρελήφθη στις ...-2019.
- Στις ...-2019 εστάλη η υπ' αριθμ. .../...-2019 (RE...GR) γνωστοποίηση περί αναστολής του Α.Φ.Μ. που παρελήφθη στις ...-2019.
- Στις ...-2019 ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, όπου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν λειτουργεί και στη συνέχεια μετέβη στην οικία του προσφεύγοντα, επί της οδού ..., όπου του επέδωσε το υπ'αριθμ. ../.2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και την υπ'αριθμ. .../...2019 γνωστοποίηση πρόθεσης αναστολής του Α.Φ.Μ.
- Στις ...-2019 ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το με αριθμό .. πρακτικό συνάντησης της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς ωστόσο να προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία ή να υποβάλει οποιοδήποτε υπόμνημα.
- Τέλος, στις ...-2019 με το υπ' αριθμ. .../...2019 (RE...GR) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας κοινοποιήθηκαν νομίμως οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου, κατά των οποίων υποβλήθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

**Επειδή**, κατέστη ανέφικτη η ανεύρεση των βιβλίων και στοιχείων, σε συνδυασμό με το γεγονός της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καθώς και δηλώσεων Φ.Π.Α. του οικείου έτους και κατ' επέκταση της υποχρεωτικής διαφύλαξης αυτών λόγω μη παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, ορθώς ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τόσο στο εισόδημα όσο και στο Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής:**

**Επειδή**, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον

ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

**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**, η σχετική Πολ. δίνει τη δυνατότητα έκπτωσης μόνο στην περίπτωση του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, θέτοντας ως προϋπόθεση την πραγματοποίηση των συναλλαγών και τη συναλλακτική ύπαρξη του εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, όπως παγίως γίνεται δεκτό, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε **ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 223/2015, ΣτΕ 116/2013, 1314/2013, 505-6/2012, 4037-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, παραβάσεις λήψης εικονικών ως προς το σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών,

Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη σύννομου προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και του Προστίμου Φ.Π.Α. λόγω καλοπιστίας του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων προβάλλονται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Πέραν τούτου και όπως προαναφέρθηκε, οι φορολογικές εισροές, είτε αφορούν εικονικά στοιχεία είτε όχι, δεν αναγνωρίστηκαν στο σύνολό τους, λόγω μη προσκόμισης/ επίδειξης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, συνδυαστικά με τη διαπίστωση της μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. κατά την ελεγχόμενη χρήση.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. ...»

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. ...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών

στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

**Επειδή**, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, από 1-2-2016 καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (παρ.9 άρ.7 ν.4337/2015, όπως τροποποιήθηκε με την από 24-12-2015 ΠΝΠ η οποία κυρώθηκε με το Ν.4366/16).

**Επειδή**, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας, γ)....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του τελευταίου εδαφίου της περ. β' της παρ. 10 άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται η κύρωση του αρ.7 παρ.3 παρ.β' του ν.4337/2015 που ανέρχεται σε 40% της αξίας του εικονικού τιμολογίου. Η κύρωση αυτή είναι επιεικέστερη τόσο από την κύρωση του αρ.5 παρ.10 περ.β, που είναι ίση με το διπλάσιο της καθαρής αξίας του τιμολογίου, όσο και από την κύρωση του του άρθρου 55 παρ.2 περ. γ' που ορίζεται στο 50% της αξίας του τιμολογίου. Σε ό,τι αφορά τις κυρώσεις που προβλέπονται από το Ν. 4174/2013 και αφορούν φορολογικά έτη από 1/1/2014 και μετά, δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε προηγούμενη χρήση, αφενός μεν γιατί δεν ορίζεται ρητά κάτι τέτοιο από το νόμο και αφετέρου γιατί με το νεώτερο νόμο θεσπίστηκε διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο φορολογίας και ως εκ τούτου ο νεώτερος νόμος δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο.

Συνεπώς, από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το σχετικό πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 του Ν.4337/2015, καθόσον υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του ως άνω νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία ( ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

**Επειδή**, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. 1389/2019 & 2221/2018 αποφάσεις του ΣτΕ ρητά ορίζουν ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης

διοικητικής κύρωσης μπορεί να περιορισθεί από το νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, ενώ εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ε.Ε. Σε ό,τι αφορά σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ...-2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Δ, Φ.Ε. Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **../../2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ** ...:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

1)Υπ' αριθμ. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΑΠΟΦΑΣΗΣ   |
|----------------|-----------|------------|
|                | 7.400,00€ | 7.400,00 € |

2)Υπ'αρ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009)

| Κύριος φόρος         | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|----------------------|--------------------|--------------------|
|                      | 24.192,62 €        | 24.192,62 €        |
| Πρόσθετος φόρος      | 24.282,13 €        | 24.282,13 €        |
| <b>Συνολικό ποσό</b> | <b>48.474,75 €</b> | <b>48.474,75 €</b> |

3) Υπ'αρ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009

| Κύριος φόρος         | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΑΠΟΦΑΣΗΣ            |
|----------------------|---------------------|---------------------|
|                      | 81.483,78 €         | 81.483,78 €         |
| Πρόσθετος φόρος      | 81.785,31 €         | 81.785,31 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b> | <b>163.269,09 €</b> | <b>163.269,09 €</b> |

4) Υπ' αριθμ. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρ. 6 του Ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

|                |           |            |
|----------------|-----------|------------|
| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΑΠΟΦΑΣΗΣ   |
|                | 1.757,50€ | 1.757,50 € |

5) Υπ' αριθμ. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 του Ν.4174/13) φορολογικού έτους 2019.

|                |         |          |
|----------------|---------|----------|
| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|                | 500,00€ | 500,00€  |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

**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.