



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1676

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, κατοίκου , κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		09/11/2020	11/11/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	-

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		09/11/2020	11/11/2020	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	5.298,87 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/20	09/11/2020	11/11/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2012 - 31/12/2012	1.258,10 €
4		09/11/2020	11/11/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012	4.376,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 09.11.2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)

1) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ούτε ΦΕΦΠ ούτε ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ) ούτε τέλος επιτηδεύματος (ΤΕπιτ) ούτε κανένα άλλο ποσό-επιβάρυνση φορολογικής φύσης, αλλά μειώθηκε το ποσό ζημιών της χρήσης 2012.

II. ΦΠΑ

2) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.516,20 €, πλέον 2.782,67 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 5.298,87 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 09.11.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012 με την αφαίρεση ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 10.940,00 € από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής λόγω εικονικότητας της οικείας συναλλαγής και του αντίστοιχου ληφθέντος τιμολογίου.

III. Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017

3) Με την υπ' αριθμ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, ύψους 1.258,10 € λόγω λήψης, εντός του 2012, και χρησιμοποίησης για σκοπούς διενέργειας έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολογίου πώλησης αγαθών (ΤΠΑ)) για καθαρή αξία 10.940,00 € και αναλογούντα ΦΠΑ 2.516,20 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της οικείας συναλλαγής.

IV. Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015

4) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015, ύψους 4.376,00 € λόγω λήψης, εντός του 2012, ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (τιμολογίου πώλησης αγαθών (ΤΠΑ)) για καθαρή αξία 10.940,00 € και αναλογούντα ΦΠΑ 2.516,20 €, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της οικείας συναλλαγής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ και ΦΠΑ και επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προβάλλοντας, συνοπτικά, ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς για τους ακόλουθους λόγους:

1.) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής και αρκέστηκε στην απλή αντιγραφή των εκθέσεων της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής, γεγονός του οποίου δεν είναι σε θέση να έχει γνώση της αλήθειας. Στοιχειοθετεί δε ο έλεγχος την εικονικότητα του στοιχείου όλως αφηγηματικά, υιοθετώντας τις φορολογικές παραβάσεις της εκδότριας, για τις οποίες δεν ευθύνεται ο ίδιος, ούτε και είχε περιέλθει σε γνώση του στο παρελθόν κάτι επιλήψιμο αναφορικά με αυτήν Εσφαλμένη η μη αποδοχή της έκπτωσης δαπανών.

2.) Στην έκθεση ΚΒΣ («Πόρισμα Ελέγχου») αναγράφεται ότι α) η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπίστωσε την παράβαση και β) ο ίδιος έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στοιχείο αξίας 10.940,60 €, είναι όμως ανεπίτρεπτο να μην αναγράφεται στο πόρισμα ελέγχου και στην εκδοθείσα πράξη επιβολής προστίμου η εκδότρια του δήθεν εικονικού στοιχείου. Επίσης, είναι ανεπίτρεπτο να αναφέρεται στο πόρισμα ότι έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στοιχείο και στην πράξη να αναγράφεται ότι έλαβε ένα εικονικό στοιχείο, με αποτέλεσμα μεταξύ έκθεσης και πράξης να μην υπάρχει η απαιτούμενη συνοχή.

Περαιτέρω, στη σελίδα 17 της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ αναφέρονται επιγραμματικά τα εξής: «Τα υλικά σύμφωνα με το παραπάνω Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο φαίνεται να παραδόθηκαν στην εγκατάσταση της επιχείρησης όπου αναφέρεται και τοποθετήθηκαν. Λόγω του ότι ο έλεγχος πράγματι διαπίστωσε ότι υπάρχουν τοποθετημένα υλικά που αναγράφονται στο επίμαχο ΔΑ.Τ, αλλά δεν προσδιορίζεται αν είναι τα συγκεκριμένα που αναγράφονται σ' αυτό, ζητήθηκαν περαιτέρω αποδείξεις». Ο ίδιος εξήγησε στον έλεγχο ότι το συνεργείο της εταιρείας έκανε την ανακαίνιση και πληρώθηκε (η εταιρεία) σε δόσεις με μετρητά. Είναι πέρα για πέρα παράλογο αυτό που γράφει ο έλεγχος, δεν έχει ιδέα πως κινείται η αγορά.

Σε άλλο δε σημείο της ίδιας έκθεσης αναγράφεται ότι οι τιμές των υλικών του επίμαχου τιμολογίου είναι υπερβολικά δυσανάλογες με τις τιμές της αγοράς, χωρίς να αναφέρεται που έγκειται η εν λόγω δυσαναλογία, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ούτε πώς προέκυψαν, με συγκεκριμένα στοιχεία, οι διαπιστώσεις του, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο να αντικρούσει κάτι αόριστο και αναπόδεικτο.

3.) Σ' όλες τις εκθέσεις ελέγχου (ΚΒΣ-ΦΠΑ-ΕΙΣΟΔΗΜΑ) αναγράφεται ότι στις 27.11.2019 περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η σχετική έκθεση πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος. Πότε διενεργήθηκε ο έλεγχος της εκδότριας δεν είναι σε θέση να το γνωρίζει. Εκείνο που είναι βέβαιο είναι ότι η εντολή ελέγχου εξεδόθη το 2019 και ο έλεγχος διενεργήθηκε το έτος 2020. Δεδομένου ότι η χρήση 2012 παραγράφηκε στις 31.12.2018, ο έλεγχος αναίτια, αδικαιολόγητα, παράνομα και σε αντίθεση με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και τις αποφάσεις του ΣτΕ επεξέτεινε την παραγραφή για δύο έτη. Αυτή η ενέργεια της φορολογικής αρχής δείχνει την προχειρότητα του ελέγχου με αποτέλεσμα την παράβαση καθήκοντος και την κατάχρηση εξουσίας εκ μέρους του.

4.) Η μη εφαρμογή των τεχνικών ελέγχων σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1050/14 και 1094/14 καθιστούν τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου άκυρες και πλημμελείς, οι δε υπογράφοντες αυτές παρέβησαν τα καθήκοντά τους με το να μη λάβουν υπόψη τις οδηγίες του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών που δόθηκαν με τις εν λόγω ΠΟΛ. καθώς και την απόφαση του ΣτΕ 101/2012, σύμφωνα με την οποία υφίσταται πλημμέλεια των πράξεων λόγω υπερβάλλοντος ζήλου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου**, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. [...]. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα

αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή **εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ** (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής, αλλά αρκέστηκε στην απλή αντιγραφή των εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, γεγονός του οποίου την αλήθεια δεν είναι σε θέση να γνωρίζει, στοιχειοθετεί δε την εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου όλως αφηγηματικά, υιοθετώντας τις φορολογικές παραβάσεις της εκδότριας, για τις οποίες δεν ευθύνεται ο ίδιος, ούτε και είχε περιέλθει σε γνώση του στο παρελθόν κάτι επιλήψιμο αναφορικά με αυτήν.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εξέδωσε την υπ' αριθμ./....../2019 εντολή του περί ελέγχου του προσφεύγοντος, στον οποίο και κοινοποίησε μετά το πέρας του ελέγχου το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων

Ελέγχου μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠΑ και ΦΠΑ και επιβολής προστίμου άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 και άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015, επ' αυτού δε ο προσφεύγων τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ./2020 υπόμνημά του, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020)) δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, αφού έλαβε υπόψη το εν λόγω υπόμνημα του προσφεύγοντος, εξέδωσε και του κοινοποίησε, μαζί με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του, τις συμπροσβαλλόμενες με αυτές, ως συνιστώσες την αιτιολογία τους, από 09.11.2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου του, όπως προκύπτει δε σαφώς από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα α) από τις σελ. 4-14 και 17-18 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015, β) από τις σελ. 4-5 («Ιστορικό υπόθεσης») και 7 («Ελεγκτικές επαληθεύσεις») της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και γ) από τις σελ. 7 («Ιστορικό υπόθεσης») και 9 («Ελεγκτικές επαληθεύσεις») της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ -στις οποίες παραπέμπει ρητά και η από 09.11.2020 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (σελ. 6, «Διαπιστώσεις ελέγχου»)-, έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 15.10.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, στο πλαίσιο δε αυτό προέβη και ο ίδιος αυτοτελώς σε συγκεκριμένες ελεγκτικές ενέργειες-επαληθεύσεις σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου του και συγκεκριμένα α) στις σελ. 15-17 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015, β) στις σελ. 5-7 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και γ) στις σελ. 8-9 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ -στις οποίες παραπέμπει ρητά και η από 09.11.2020 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (σελ. 6, «Διαπιστώσεις ελέγχου»). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, από τη στιγμή που οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ) εικονικού φορολογικού στοιχείου όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη σχετική συναλλαγή και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη του ως προς το πρόσωπο του εκδότη του (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ειδικότερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι δεν ευθύνεται ο ίδιος για τις φορολογικές παραβάσεις της εκδότριας ούτε είχε περιέλθει σε γνώση του στο παρελθόν κάτι επιλήψιμο αναφορικά με αυτήν.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (28.5.2021): «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (28.5.2021): «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (28.5.2021): «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. [...]. 2. **Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.** [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και **όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών**, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (28.5.2021): «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και **τα εκτιμά ελευθέρως**, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 εδ. α' ν. 1882/1990, όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012: «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. α' της υπ' αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.7.2000 (ΦΕΚ Β' 951/31.7.2000) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012: «Καθορίζουμε διαφορετικό τρόπο υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, ως ακολούθως: α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους,

στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, 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, όπως η επίδικη, 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/ 1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/ 2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους****

απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην έκθεση ΚΒΣ («Πόρισμα Ελέγχου») αναγράφεται ότι α) η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπίστωσε την παράβαση και β) ο ίδιος έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στοιχείο αξίας 10.940,60 €, είναι όμως ανεπίτρεπτο να μην αναγράφεται στο πόρισμα ελέγχου και στην εκδοθείσα πράξη επιβολής προστίμου η εκδότρια του δήθεν εικονικού στοιχείου, όπως επίσης είναι ανεπίτρεπτο να αναφέρεται στο πόρισμα ότι έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στοιχείο και στην πράξη να αναγράφεται ότι έλαβε ένα εικονικό στοιχείο, με αποτέλεσμα μεταξύ έκθεσης και πράξης να μην υπάρχει η απαιτούμενη συνοχή· περαιτέρω, στη σελίδα 17 της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ αναφέρονται επιγραμματικά τα εξής: «Τα υλικά σύμφωνα με το παραπάνω Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο φαίνεται να παραδόθηκαν στην εγκατάσταση της επιχείρησης όπου αναφέρεται και τοποθετήθηκαν. Λόγω του ότι ο έλεγχος πράγματι διαπίστωσε ότι υπάρχουν τοποθετημένα υλικά που αναγράφονται στο επίμαχο ΔΑ.Τ, αλλά δεν προσδιορίζεται αν είναι τα συγκεκριμένα που αναγράφονται σ' αυτό, ζητήθηκαν περαιτέρω αποδείξεις», ο ίδιος δε εξήγησε στον έλεγχο ότι το συνεργείο της εταιρείας έκανε την ανακαίνιση και πληρώθηκε (η εταιρεία) σε δόσεις με μετρητά και συνεπώς είναι πέρα για πέρα παράλογο αυτό που γράφει ο έλεγχος, ο οποίος δεν έχει ιδέα πως κινείται η αγορά, σε άλλο δε σημείο της ίδιας έκθεσης αναγράφεται ότι οι τιμές των υλικών του επίμαχου τιμολογίου είναι υπερβολικά δυσανάλογες με τις τιμές της αγοράς, χωρίς να αναφέρεται που έγκειται η εν λόγω δυσαναλογία, προς τα πάνω ή προς τα κάτω, ούτε πώς προέκυψαν, με συγκεκριμένα στοιχεία, οι διαπιστώσεις του, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο να αντικρούσει κάτι αόριστο και αναπόδεικτο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **Α)** Στην ως άνω υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, στην πρώτη σελίδα της, γίνεται ρητά παραπομπή στην από 09.11.2020 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, όπου στις σελ. 4-14 («Ιστορικό υπόθεσης») και 17-18 («Διαπιστώσεις ελέγχου») αυτής αναφέρεται ρητά το όνομα και ο ΑΦΜ του φυσικού προσώπου-ατομικής επιχείρησης που εξέδωσε το ως άνω υπό κρίση κριθέν ως εικονικό φορολογικό παραστατικό. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης και των προαναφερθεισών σελίδων της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν.4337/2015 του ιδίου Προϊσταμένου προκύπτει σαφώς ο εκδότης του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτού, μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης για το λόγο ότι τάχα ούτε στο πόρισμα ελέγχου (Ενότητα 11: «Πόρισμα ελέγχου», σελ. 20) ούτε στο σώμα της πράξης δεν αναγράφεται ο εκδότης του εν λόγω παραστατικού, και απορριπτόμενου κατά τούτο ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου

ισχυρισμού του προσφεύγοντος, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους συνολικά, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές οικεία έκθεση ελέγχου συνολικά, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις. **Β)** Επί της ουσίας η παράβαση που καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα με το χρησιμοποιούμενο όρο «λήψη» ή «λήψη και καταχώρηση» εικονικού φορολογικού παραστατικού είναι αυτή της **χρησιμοποίησης**, για φορολογικούς σκοπούς (και συγκεκριμένα α) για σκοπούς αύξησης των αναγνωριζόμενων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του δαπανών και δι' αυτής, εν προκειμένω, αύξησης των φορολογικών ζημιών της επιχείρησής του για τη χρήση 2012 και β) για σκοπούς αύξησης του αναγνωριζόμενου προς έκπτωση ΦΠΑ εισροών της επιχείρησής του), του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού **διά της καταχώρησής του** στα λογιστικά του βιβλία (αρχεία). Συνεπώς, ανεξαρτήτως του χρησιμοποιούμενου όρου στη φορολογική νομοθεσία («λήψη εικονικού φορολογικού παραστατικού» ή «λήψη και καταχώρηση εικονικού φορολογικού παραστατικού»), σε κάθε περίπτωση η ουσία της αποδοθείσας παράβασης είναι αυτή της χρησιμοποίησης εικονικού φορολογικού παραστατικού (διά της καταχώρησής του στα λογιστικά βιβλία της λήπτριας επιχείρησης) και αυτό είναι ακριβώς που εννοείται στη φορολογική νομοθεσία τόσο με τον ένα όσο και με τον άλλο όρο, αφού φυσικά μόνο η φυσική πράξη της λήψης-παραλαβής ενός εικονικού φορολογικού παραστατικού ή μόνο η λήψη και καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία ενός εικονικού φορολογικού παραστατικού, χωρίς τη συνακόλουθη χρησιμοποίησή του αφαιρετικά από τα ακαθάριστα έσοδα και το ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών (προσθετικά στις αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες και στον αναγνωριζόμενο προς έκπτωση ΦΠΑ των φορολογητέων εισροών) της λήπτριας επιχείρησης, δεν αποτελεί παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας επισείουσα την όποια κύρωση (πρόστιμο), δεδομένου ότι μόνο δι' αυτών δεν επέρχεται η οποιαδήποτε μείωση της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσής της (στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ). Επομένως, από τη συνδυασμένη ανάγνωση της ως άνω υπ' αριθμ. 475/9.11.2020 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του ιδίου Προϊσταμένου προκύπτει σαφώς ότι η αποδοθείσα στον προσφεύγοντα παράβαση είναι αυτή της χρησιμοποίησης, διά της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησής του, του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτού, μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης και μη συνοχής της με την οικεία έκθεση ελέγχου για το λόγο ότι τάχα στο μεν πόρισμα ελέγχου της έκθεσης ελέγχου (Ενότητα 11: «Πόρισμα ελέγχου», σελ. 20) αναφέρεται ότι έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στοιχείο, στο δε σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται ότι έλαβε (απλώς) ένα εικονικό στοιχείο. **Γ)** Επί αμφισβήτησης φορολογικού στοιχείου ως εικονικού λόγω εικονικότητας της συναλλαγής, είναι δυσανάλογα επαχθές να απαιτηθεί η πλήρης απόδειξη εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης της εικονικότητας της συναλλαγής με άμεσες αποδείξεις, δηλαδή με αποδεικτικά μέσα που αποδεικνύουν από μόνα τους, με άμεσο τρόπο, τα κρίσιμα προς

απόδειξη πραγματικά περιστατικά, χωρίς να απαιτείται η συναγωγή συμπερασμάτων μέσω λογικών διεργασιών και συλλογισμών. Σε τέτοιες περιπτώσεις αρκεί η συναγωγή του συμπεράσματος της εικονικότητας με έμμεσες αποδείξεις (πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8, ομόφωνα)). Υπό αυτό το πρίσμα, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση, διά του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, βασιζόμενη **αφενός** στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στην ως άνω από 15.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, που αφορά, μεταξύ άλλων, και στο υπό κρίση ληφθέν από τον προσφεύγοντα τιμολόγιο, και **αφετέρου** στο σύνολο των πραγματικών περιστατικών που αναφέρονται στην ως άνω από 09.11.2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφορικά με τον προσφεύγοντα-λήπτη και το υπό κρίση ληφθέν από αυτόν τιμολόγιο κατόπιν των πρόσθετων ελεγκτικών ενεργειών-επαληθεύσεων εκ μέρους του εν λόγω Προϊσταμένου και συνεκτιμώντας τα όλα αυτά (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 17-18 (Ενότητα 6: «Διαπιστώσεις ελέγχου») και 20 (Ενότητα 11: «Πόρισμα ελέγχου») της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς), προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα περί εικονικότητας της οικείας υπό κρίση συναλλαγής και του σχετικού φορολογικού παραστατικού, ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος απόδειξης που φέρει η ίδια, η δε σχετική αιτιολογία της, όπως αυτή αποτυπώνεται καταρχήν στην από 15.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και συνολικά στην υιοθετήσασα αυτήν από 09.11.2020 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, παρατίθεται κατά τούτο με τρόπο εξειδικευμένο, με σαφήνεια και με πληρότητα. Από όλα δε τα συνεκτιμηθέντα πραγματικά περιστατικά **το πλέον κρίσιμο** είναι η μη απόδειξη με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) της εξόφλησης του υπό κρίση παραστατικού (πολλώ μάλλον που ο προσφεύγων προβάλλει ότι αυτό εξοφλήθηκε με μετρητά σε δόσεις, χωρίς όμως να προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο-έγγραφο προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) του ισχυρισμού του αυτού, π.χ. αντίγραφο/-α της/των κίνησης/κινήσεων οποιουδήποτε/ οποιωνδήποτε λογαριασμού/-ών που τυχόν τηρούσε σε οποιοδήποτε/οποιαδήποτε τραπεζικό/-ά ίδρυμα/ιδρύματα της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, από το/τα οποίο/-α να προκύπτουν αναλήψεις τουλάχιστον αντίστοιχων με τα εκάστοτε φερόμενα ως καταβληθέντα μετρητά ποσών πριν την ημερομηνία της εκάστοτε φερόμενης καταβολής τους), **παράλληλα** με α) το ότι από το διασταυρωτικό έλεγχο των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών έτους 2012 τρίτων επιχειρήσεων προέκυψε ότι ο εκδότης του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού, ενώ είχε δηλωθεί ως προμηθευτής από διάφορες επιχειρήσεις, δεν είχε δηλωθεί από καμία επιχείρηση ως πελάτης, ενώ γενικότερα δεν εμφανίζονταν καθόλου αγορές-δαπάνες του είτε από την ημεδαπή είτε από την αλλοδαπή, χώρα της ΕΕ ή (τρίτη) χώρα εκτός ΕΕ (βλ. τα αναφερόμενα στις σελ. 8-9 και 10 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του

ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς), με αποτέλεσμα τη μη τεκμηρίωση εν προκειμένω και τη δι' αυτής συναγόμενη ανυπαρξία, στο πρόσωπο του εκδότη του ως άνω υπό κρίση παραστατικού, αγοράς των αγαθών-υλικών που φέρεται, με το παραστατικό αυτό, πως πούλησε στον προσφεύγοντα και τοποθέτησε στο κατάστημα της επιχείρησής του, β) την ανυπαρξία ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων (βλ. τα αναφερόμενα στη σελ. 9 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς) και τη μη απόδειξη (π.χ. μέσω της προσκόμισης σχετικού συμφωνητικού βέβαιης χρονολογίας με θεώρηση του γνησίου των τεθισών επ' αυτού υπογραφών από αρμόδια δημόσια αρχή και υποβληθέντος για θεώρηση στη Φορολογική Διοίκηση) της μεταφοράς των υπό κρίση υλικών με μεταφορικά μέσα άλλης επιχείρησης, αλλά και γ) τη συναγόμενη από τη μη απογραφή του εν λόγω εκδότη στο μητρώο εργοδοτών του ΕΦΚΑ μη απασχόληση από αυτόν εργατοϋπαλληλικού προσωπικού (βλ. τα αναφερόμενα στη σελ. 10 της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς) και μάλιστα εξειδικευμένου σε τεχνικές/κατασκευαστικές εργασίες / εργασίες τοποθέτησης και ικανού σε αριθμό και τη μη ανάθεση (αποδεδειγμένα, π.χ. μέσω της προσκόμισης σχετικού/-ών συμφωνητικού/-ών βέβαιης χρονολογίας με θεώρηση του γνησίου των τεθισών επ' αυτού/-ών υπογραφών από αρμόδια δημόσια αρχή και υποβληθέντος/-ων για θεώρηση στη Φορολογική Διοίκηση) από αυτόν της τοποθέτησης των υπό κρίση υλικών σε υπερβολάβους με τις απαραίτητες γνώσεις/τεχνογνωσία, την απαραίτητη εμπειρία και τον απαιτούμενο αριθμό εμπλεκόμενων ανθρώπων. Αποδεικνύοντας κατά τα ανωτέρω η Φορολογική Διοίκηση την εικονικότητα της οικείας υπό κρίση συναλλαγής και του σχετικού υπό κρίση φορολογικού παραστατικού, μεταφέρει το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα, ο οποίος πλέον φέρει εκείνος το βάρος να ανταποδείξει ότι η συναλλαγή αυτή όντως πραγματοποιήθηκε και ότι συνεπώς το σχετικό παραστατικό δεν είναι εικονικό, αυτός όμως όχι μόνο δεν προσκομίζει συναφώς κανένα αποδεικτικό στοιχείο-έγγραφο, αλλά ούτε καν προβάλλει κάποιο σχετικό ισχυρισμό (εκτός από το ότι για τη φερόμενη σύμφωνα με το ως άνω υπό κρίση φορολογικό παραστατικό ως πραγματοποιηθείσα πώληση αγαθών και τοποθέτησή τους στην επιχείρησή του εξόφλησε τον εκδότη του παραστατικού με μετρητά σε δόσεις), μη ανταποκρινόμενος έτσι στο βάρος του αυτό. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, από τη στιγμή που κατά τα εκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η Φορολογική Διοίκηση απέδειξε την εικονικότητα της οικείας υπό κρίση συναλλαγής και του σχετικού υπό κρίση φορολογικού παραστατικού, μεταφέροντας έτσι το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα, ο οποίος πλέον φέρει εκείνος το βάρος να ανταποδείξει ότι η συναλλαγή αυτή όντως πραγματοποιήθηκε και ότι συνεπώς το σχετικό παραστατικό δεν είναι εικονικό, αυτός όμως όχι μόνο δεν προσκομίζει συναφώς κανένα αποδεικτικό στοιχείο-έγγραφο, αλλά ούτε καν προβάλλει κάποιο σχετικό ισχυρισμό (εκτός από το ότι για τη φερόμενη σύμφωνα με το ως άνω υπό κρίση φορολογικό παραστατικό ως πραγματοποιηθείσα πώληση αγαθών και τοποθέτησή τους στην επιχείρησή του εξόφλησε τον εκδότη του παραστατικού με μετρητά σε δόσεις), μη ανταποκρινόμενος έτσι στο βάρος του αυτό,

αλυσιτελώς προβάλλεται από τον τελευταίο ο ειδικότερος ισχυρισμός ότι σε άλλο σημείο της από 09.11.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και λοιπών προστίμων ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς (σελ. 17) αναγράφεται ότι οι τιμές των υλικών του επίμαχου τιμολογίου είναι υπερβολικά δυσανάλογες με τις τιμές της αγοράς, χωρίς να αναφέρεται που έγκειται η εν λόγω δυσαναλογία, προς τα πάνω ή προς τα κάτω (είναι βέβαια προφανές και ευλόγως αναμένεται από τον προσφεύγοντα να είναι σε θέση να καταλάβει ότι με αυτήν την αναφορά εννοείται ότι τα φερόμενα ως πωληθέντα υλικά ήταν υπερτιμολογημένα -και μάλιστα υπερβολικά), ούτε πώς προέκυψαν, με συγκεκριμένα στοιχεία, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο για τον ίδιο να αντικρούσει κάτι αόριστο και αναπόδεικτο.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν για το έτος 2012: *«1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»*

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 3 ν. 238/1994 (όπως ίσχυαν για το έτος 2012), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (ημερολογιακού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ στην υπό κρίση περίπτωση): *«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. 2. [...]. 4. 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...]. 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. 5. [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2012 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) [...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν κατά την κατά την 31.3.2012 και την 31.6.2012 (κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που τηρούσαν Β' κατηγορίας βιβλία (όπως ο προσφεύγων) για τα δύο πρώτα ημερολογιακά τρίμηνα του 2012 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 περ. α' υποπερ. ββ' Κώδικα ΦΠΑ): *«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 [...]. 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) [...], γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. [...]»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την κατά την 31.3.2012 και την 31.6.2012 (κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που τηρούσαν Β' κατηγορίας βιβλία (όπως ο προσφεύγων) για τα δύο πρώτα ημερολογιακά τρίμηνα του 2012 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 περ. α' υποπερ. ββ' Κώδικα ΦΠΑ): *«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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς (09.11.2020 και 11.11.2020 αντίστοιχα): *«Για παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 [...] και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...], 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 [...], ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω (περιοδικών) δηλώσεων του ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.01.2012-31.03.2012 και 01.04.2012-30.06.2012: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...], διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών [...], σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. [...], επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς (09.11.2020 και 11.11.2020 αντίστοιχα): «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) 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 [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...], ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. [...]. γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1-2 και 10-12 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία λήψης από τον προσφεύγοντα του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού που εξέδωσε η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 [...]) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό, επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ. ως εξής: α.α. [...]. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ [...]. α.γ. [...]. β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. [...]. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού. δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2). ε) [...]. στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. 3. [...]. 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με

τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) [...]. β) Η έκδοση [...] εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών [...], 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 καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. [...] 11. [...] Δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών [...] στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση. 12. Όπου σε άλλες διατάξεις γίνεται αναφορά σε παραβάσεις ή πρόστιμα [...] του π.δ/τος 186/1992 - Κ.Β.Σ. νοούνται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα του παρόντος νόμου.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς **αφενός** από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς (09.11.2020 και 11.11.2020 αντίστοιχα)) και του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα των ως άνω (περιοδικών) δηλώσεων του ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01.01.2012 - 31.03.2012 και 01.04.2012 - 30.06.2012) και **αφετέρου** από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 (όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς (09.11.2020 και 11.11.2020 αντίστοιχα)) και του άρθρου 5 παρ. 1-2 και 10-12 ν. 2523/1997 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία λήψης από τον προσφεύγοντα του ως άνω υπό κρίση κριθέντος ως εικονικού φορολογικού παραστατικού που εξέδωσε η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ), τόσο το επιβληθέν με την ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 όσο και το επιβληθέν με την ως άνω υπ' αριθμ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 **αποτελούν επί της ουσίας πρόστιμα του ν. 2523/1997** (των άρθρων 6 παρ. 1 και 5 παρ. 10 αυτού (αντίστοιχα)), των οποίων απλώς το ύψος καθορίστηκε, με τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 και 7 παρ. 3 περ. β' ν. 4337/2015 (αντίστοιχα), σε ύψος χαμηλότερο του αρχικά προβλεπόμενου με τις εν λόγω διατάξεις του ν. 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012: «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 κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης): «**6. ...κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 [...], πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την**

έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια 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, **η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος** (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 3947/2012, 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 3293/2008, 572-574/2007, 877/2002, 1426/2000). 7. [...]. 9. ...με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει **συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη** μιας συναλλαγής ως εικονικής [...]. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το [...] περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, **δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια [...] καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος** εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε **μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου** που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ. [...], τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από [...] έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. [...], ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. **Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.»**

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης): «9. ...από το συνδυασμό των μνημονευόμενων στις ανωτέρω σκέψεις [...] διατάξεων του ν. 2523/1997, των ν.3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 3697/2008- και 3888/2010 (που αναφέρονται ρητώς

σε “νέα” ή “συμπληρωματικά” στοιχεία) και του ΚΦΕ, αλλά και της εισηγητικής έκθεσης επί του άρθρου 10 παρ. 2 του ν. 2753/1999, στην οποία αναφέρεται ότι “Δεν επιβάλλεται πρόστιμο [...] όταν οι σχετικές υποθέσεις έχουν περαιωθεί, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν σε έκδοση νέων συμπληρωματικών φύλλων”, ότι «Με τη διάταξη αυτήν επιβεβαιώνεται η αρχή ότι η περαίωση των φορολογικών υποθέσεων αποτελεί “οριστικό κλείσιμο” των εκκρεμοτήτων, έτσι ώστε να μη δημιουργείται στον φορολογούμενο εντύπωση υπαναχώρησης του Δημοσίου» και ότι «Με τον τρόπο αυτόν θωρακίζεται η αξιοπιστία των ενεργειών της φορολογούσας αρχής», συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική εγγραφή της φορολογίας εισοδήματος ορισμένης χρήσης καταστεί οριστική, κατ’ εφαρμογή της διαδικασίας των νόμων 3259/2004 -όπως τροποποιήθηκε με τον ν.3697/2008- και 3888/2010, δεν αποκλείεται μεν να εκδοθεί και κοινοποιηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, -εφόσον δεν έχει συμπληρωθεί ο σχετικός χρόνος παραγραφής- πράξη επιβολής προστίμου, κατ’ άρθρο 5 του ν. 2523/1997, για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, υπό την προϋπόθεση όμως ότι **από συμπληρωματικά στοιχεία** (τα οποία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία τηρούμενα από τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, πρβλ. ΣτΕ 4169, 3947/2012, 3953/2011, 877-8/2002, 1426/2000, 3774/1995 κ.ά.), **που περιήλθαν μεταγενεστέρως** στην εν λόγω αρχή **και που δικαιολογημένα** δεν τα είχε υπόψη της κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (πρβλ. ΣτΕ 2934-5/2017 επταμ.), **αποδεικνύεται** (κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων) **η ύπαρξη τέτοιων παραβάσεων -μεταξύ των οποίων και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων** (περίπτωση μάλιστα που θα είχε ως συνέπεια, κατά την περίπτ. η) του άρθρου 4 του ν. 3259/2004, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1Ζ του ν. 3697/2008, να εξαιρείται η σχετική υπόθεση από τις ρυθμίσεις του νόμου αυτού)- με συνέπεια το εισόδημα του φορολογουμένου να είναι ανώτερο από αυτό που είχε περιληφθεί στο εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. 10. [...]. 11. ...τέτοιο συμπληρωματικό στοιχείο θα μπορούσε να αποτελεί κατά νόμο, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, **και η έκθεση ελέγχου άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως εν προκειμένω του ΣΔΟΕ [...], με τα συνοδεύοντα αυτήν (κατασχεθέντα) επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων** (εκτός αν π.χ. αυτή είχε εκδοθεί κατ’ αίτηση του αρμόδιου για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου οργάνου ή επρόκειτο περί συνεκτίμησης στοιχείων που υπήρχαν κατά το χρόνο εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ή μπορούσαν να έχουν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοσή του) [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ’ αριθμ. 2934/2017 απόφαση (7μ.) του Β’ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης), κρίση η οποία επαναλήφθηκε (ομόφωνα) στις υπ’ αριθμ. 2935/2017 (7μ.), 172/2018 (7μ.) και 173/2018 (7μ.) αποφάσεις του ιδίου Τμήματος του δικαστηρίου (πάγια νομολογία): «...Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την προεκτεθείσα συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ’ αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της

παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, **εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία»**, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία **δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία** (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, **δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν** (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) **είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια** (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), **ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. [...].»**

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' ν. 4646/2019, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (...6.2021): «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος, καταλαμβάνουν φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 [...], πράξη [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 ν. 4174/2013 («εγκλήματα φοροδιαφυγής»), όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας (...6.2021): «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος [...], αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προσπιθέμενης αξίας [...], δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) [...]. 2. [...]. 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία [...], ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή [...]. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι

εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]. 6. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 32 ν. 4646/2019: «...Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣτΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018. Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι σ' όλες τις εκθέσεις ελέγχου (ΚΒΣ-ΦΠΑ-ΕΙΣΟΔΗΜΑ) αναγράφεται ότι στις 27.11.2019 περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η σχετική έκθεση πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, ο ίδιος όμως δεν είναι σε θέση να γνωρίζει πότε διενεργήθηκε ο έλεγχος της εκδότριας, εκείνο δε που είναι βέβαιο είναι ότι η εντολή ελέγχου εξεδόθη το 2019 και ο έλεγχος διενεργήθηκε το έτος 2020 και ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η χρήση 2012 παραγράφηκε στις 31.12.2018, ο έλεγχος αναίτια, αδικαιολόγητα, παράνομα και σε αντίθεση με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και τις αποφάσεις του ΣτΕ επεξέτεινε την παραγραφή για δύο έτη.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει, υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1628/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 6 και 9 της απόφασης), που επαναλήφθηκαν επί της ουσίας και στην υπ'

αριθμ. 2914/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 9 και 11 της απόφασης), α) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 εδ. α' περ. β' και 68 παρ. 2 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2012 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ στην υπό κρίση περίπτωση)), β) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 περ. γ' και 49 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την κατά την 31.3.2012 και την 31.6.2012) και γ) από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 (όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012), στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να επιβάλει δι' αυτών τους ως άνω φόρους, τις ως άνω σχετικές προσαυξήσεις και τα ως άνω πρόστιμα υπέκειτο σε 10ετή παραγραφή, της αρχικής 5ετούς παραγραφής (η οποία εν προκειμένω έληγε στις 31.12.2018) παρεκταθείσας σε αυτή τη 10ετή (άρα μέχρι τις 31.12.2023) λόγω της περιέλευσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς του ως άνω συμπληρωματικού στοιχείου, που είναι όχι αυτό καθαυτό το ως άνω υπό κρίση φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε η επιχείρηση-φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, αλλά **η απόδειξη της εικονικότητάς του**, η οποία (εικονικότητα) **προέκυψε μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας, που, όπως προαναφέρθηκε, έληγε στις 31.12.2018, και συγκεκριμένα με την ως άνω από 15.10.2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής) κατόπιν φορολογικού ελέγχου και μάλιστα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολή του Προϊσταμένου **άλλης** υπηρεσίας (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και όχι εκείνου **της αρμόδιας** φορολογικής αρχής (εν προκειμένω του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς) και φυσικά **περιήλθε και μεταγενέστερα** (ήτοι μετά την πάροδο της 5ετίας, που, όπως προαναφέρθηκε, έληγε στις 31.12.2018, και συγκεκριμένα εν προκειμένω μετά τις 25.11.2019), ως πόρισμα του ελέγχου αυτού της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με την εν λόγω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ως εκ τούτου ο τελευταίος **δικαιολογημένα** δεν είχε διαπιστώσει σε προγενέστερο χρόνο και δη εντός του χρόνου της αρχικής 5ετούς παραγραφής -αφού **δεν μπορούσε** να τη διαπιστώσει κατά το χρόνο αυτό (ακόμα κι αν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει όλα τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, πρβλ. τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 12 της απόφασης))- την εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού παραστατικού. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «1. Η Φορολογική Διοίκηση **δύνатаι** να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει

των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/ 25.2.2014) απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020): «**Άρθρο 1:** Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. **Άρθρο 2:** Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. [...]. **Άρθρο 3:** Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις: α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις), β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά), γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα, δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η μη εφαρμογή των τεχνικών ελέγχων σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ.1050/14 και 1094/14 καθιστούν τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου άκυρες και πλημμελείς, οι δε υπογράφωντες αυτές παρέβησαν τα καθήκοντά τους με το να μη λάβουν υπόψη τις οδηγίες του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών που δόθηκαν με τις εν λόγω ΠΟΛ. καθώς και την απόφαση του ΣτΕ 101/2012, σύμφωνα με την οποία υφίσταται πλημμέλεια των πράξεων λόγω υπερβάλλοντος ζήλου.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, πέρα από το γεγονός ότι κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020)) η εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις προαναφερθείσες τεχνικές ελέγχου για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης

εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης («δύνатаι»), δηλαδή εξαρτάται από το αν η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης θα είναι ακριβέστερος με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από αυτές τις τεχνικές, σε κάθε περίπτωση από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 3 αρ. 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (11.11.2020)) προκύπτει σαφώς ότι η εφαρμογή των τεχνικών αυτών σε ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που είχαν λήξει πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (01.01.2014) και για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31.12.2013 (όπως εν προκειμένω) προϋποθέτει τη συνδρομή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες στη διάταξη αυτή περιπτώσεων, καμιά από τις οποίες δε συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία υπήρχε η πληροφορία μόνο για μία εικονική, ήτοι παράνομη, επαγγελματική δαπάνη/αγορά του προσφεύγοντος και όχι για περισσότερες, έτσι ώστε να προκύπτει μια συνολική παραβατική συμπεριφορά του που να δημιουργεί υπόνοιες ευρύτερης φοροδιαφυγής (περίπτωση που θα ενέπιπτε στην τελευταία από τις ως άνω περιπτώσεις, εκείνη της ύπαρξης πληροφοριών για παράνομες επαγγελματικές αγορές/δαπάνες). Απεναντίας, εν προκειμένω μόνο με την αξιολόγηση του ως άνω υπό κρίση φορολογικού παραστατικού ως εικονικού είναι ευχερής ο διορθωτικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο ΦΠΑ, χωρίς να παρίσταται απαραίτητη η καταφυγή σε μία ή περισσότερες από τις ως άνω τεχνικές ελέγχου. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 03.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		09/11/2020	11/11/2020	Φόρος εισοδήματος	01/01/2012 - 31/12/2012	-

β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2		09/11/2020	11/11/2020	ΦΠΑ	01/01/2012 - 31/12/2012	5.298,87 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	/20	09/11/2020	11/11/2020	Πρόστιμο άρ. 79 παρ. 1 ν. 4472/2017	01/01/2012 - 31/12/2012	1.258,10 €
4		09/11/2020	11/11/2020	Πρόστιμο άρ. 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015	01/01/2012 - 31/12/2012	4.376,00 €

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

I. ΦΕΦΠ

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	61.228,39 €
Διαφορά κύριου φόρου	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>0,00 €</u>

II. ΦΠΑ

Διαφορά κύριου φόρου	2.516,20 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	2.782,67 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.298,87 €</u>

III. Πρόστιμο άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017 συνολικού ύψους 1.258,10 €.

IV. Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3-5 ν. 4337/2015 συνολικού ύψους 4.376,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.