



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28.03.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 921

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου , κατά των:

Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς,

Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 11.321,95 € (πιστωτικό ποσό 262,20 €, χρεωστικό ποσό 11.059,75 €), πλέον προστίμου φόρου άρθρου 72 παρ. 17 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.264,80 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 24.586,74 €.
- Με την υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισροών ποσού 5.866,53 €, πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 6.873,22 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 12.739,75 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 19/10/2021, εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και των διατάξεων του ν.2259/2000 (Φ.Π.Α.), οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμό/2006 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θηβών διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 έως 31/12/2005, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας τις χωματουργικές εργασίες και έδρα την οικία του, στο

Για την χρήση 2003, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Θηβών:

Α) το υπ' αριθμό/2007 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, κύριου φόρου ποσού 11.058,66 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (120%) ποσού 13.602,15 €, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 2,62 €, ήτοι σύνολο οφειλής 24.663,43 € και

Β) η υπ' αριθμό/2007 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., κύριου φόρου ποσού 5.866,53 €, πλέον πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας ποσού 6.873,22 €, ήτοι συνολικό ποσό 12.739,75 €.

Κατά των ανωτέρω ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου και με τις υπ' αριθμό/2020 και/2020 Αποφάσεις του, ακυρώθηκαν οι ανωτέρω πράξεις και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος.

Σε εκτέλεση των ανωτέρω αποφάσεων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η υπ' αριθμό/2020 εντολή ελέγχου, συντάχθηκαν οι από 19/10/2021 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2004 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Υπήρχε καλή πίστη του λήπτη (προσφεύγοντος) κατά τις επίμαχες συναλλαγές αφού δεν ήταν δυνατή η γνώση εκ μέρους του γεγονότος ότι το τιμολογούν πρόσωπο ήταν διάφορο του προσώπου που εκπλήρωσε την εμπορική συναλλαγή - Πλημμελής η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.
2. Παραγραφή - Οι Αποφάσεις του Διοικητικού Δικαστηρίου επιδόθηκαν στην φορολογική αρχή την 07/09/2020. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2003 παραγράφηκε την 06/09/2021 (ένα έτος από την κοινοποίηση των δικαστικών αποφάσεων στη φορολογική αρχή) βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, της παρ.2 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 και του άρθρου 57 του ν.2859/2000. Οι υπ' αριθμό/2021 και/2021 προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 29/10/2021.
3. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω λήξης της εντολής ελέγχου στις 14/10/2021, βάσει των άρθρων 23 και 25 του ν.4174/2013.
4. Εφαρμογή του ευνοϊκότερου νόμου στον υπολογισμό των φόρων και των προστίμων.
5. Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης - Ανύπαρκτη αιτιολογία

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο - Καλή πίστη λήπτη - Πλημμελής στοιχειοθέτηση εικονικότητας φορολογικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.4174/2013:

«1. 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.

4. Κοινοποιήσεις κατά το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διενεργούνται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού.

7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.

8. Για τις δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 4 και 30 παρ. 1 αυτού. (περί καταβολής φόρου).....»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 3 & 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997:

«3.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής

αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ

336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2004, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.3296/2004, για περαίωση χωρίς έλεγχο, δεν ήταν δυνατή η διενέργεια τακτικού ελέγχου, έχουν όμως εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 του ν.2238/1994 και 49 του ν.2859/2007.

Επειδή, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της από 09/10/2007 έκθεσης ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Θηβών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«Υφίστανται Δελτία Πληροφοριών που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση, όπως προκύπτει: από το με αριθμό/06 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών και από το με αριθμό/2007 έγγραφο της ΥΠ.Ε.Ε Στερεάς Ελλάδος

Ειδικότερα:

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής διενεργώντας έλεγχο την 11/11/2003 στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. κατέσχεσαν απ' αυτήν πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία επειδή υπήρχαν υπόνοιες ότι είναι πλαστά ή εικονικά.

Στη συνέχεια μετέβησαν στην έδρα της επιχείρησης «.....» - αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών - προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι υπαρκτή επιχείρηση και να διενεργηθεί έλεγχος σε στοιχεία που είχε εκδώσει προς την επιχείρηση «.....» και κατασχέθηκαν, εάν είναι πλαστά, εικονικά ή όχι.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των παραπάνω στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την επιχείρηση «.....» είναι εικονικά και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις για τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003.

Την 13/4/2005 συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής πραγματοποίησε εκ νέου έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με αφορμή φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» τα οποία διαπιστώθηκε ότι ήταν και αυτά εικονικά στο σύνολο τους.

Η Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ' Αθηνών με το με αριθ. πρωτ./06 έγγραφο, ζήτησε από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) καταστάσεις κατά χρήση των επιχειρήσεων που δήλωσαν την επιχείρηση «.....» ως πελάτη ή προμηθευτή.

Στην κατάσταση που απέστειλε η Γ.Γ.Π.Σ. με το με αριθ. πρωτ./2006 έγγραφο, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. - αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Θηβών, η οποία, εμφανίζεται να έχει δηλώσει την επιχείρηση «.....» ως προμηθευτή και έχει λάβει ένα φορολογικό στοιχείο κατά τη χρήση 2003 καθαρής αξίας 1.000 €.

Με το με αριθ. Πρωτ./2007 έγγραφο, η ΥΠ.Ε.Ε. Στερεάς Ελλάδος μας αποστέλλει αντίγραφα φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρηση για να ελεγχθεί αν καταχωρήθηκαν στα βιβλία.

5.2.2.2 Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία

- Υφίστανται τα εξής λοιπά πληροφοριακά στοιχεία από τις παρακάτω πηγές:

Το με αριθ. πρωτ./2006 έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ.

Δεδομένου ότι βάσει των παραπάνω δελτίων πληροφοριών δημιουργούνται βάσιμες υπόνοιες για λήψη από την ελεγχόμενη επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων εκτός από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» διαπιστώσαμε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λάβει αρκετά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας από επιχειρήσεις που ανήκουν σε διαφορετικές Δ.Ο.Υ.

Συγκεντρώσαμε τα φορολογικά στοιχεία αυτά κατά εκδότη και αποστείλαμε δελτία πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ώστε να ελεγχθεί η νομιμότητα τους καθώς και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των εκδοτών.

Τα δελτία πληροφοριών και οι αντίστοιχες απαντήσεις παρουσιάζονται αναλυτικά κάτωθι:

Εκδότης

Δ.Ο.Υ. : Δάφνης Α.Φ.Μ.:

Αντικ. δραστηριότητας: Πρατήριο υγρών καυσίμων Έδρα.....,

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 τα εξής φορολογικά, στοιχεία:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ. /ημερομ.	Καθ. αξία	Φ.Π.Α(18%)
1.	Τιμολ.- δελτ.αποστ.	Πετρέλαιο κίνησης	/03	3.375,00	607,50
2.	Τιμολ.- δελτ.αποστ.	Πετρέλαιο κίνησης	/03	3.375,00	607,50
	Σύνολα			6.750,00	1.215,00

Στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. η Δ.Ο.Υ. Δάφνης
Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθ. πρωτ./2006 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Δάφνης μας γνωρίζει ότι η ομόρρυθμος εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει πετρέλαιο κίνησης καθώς όπως αναφέρεται στο έγγραφο απαιτείται ειδική άδεια την οποία δεν κατείχε η επιχείρηση.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι τα παραπάνω τιμολόγια δεν έχουν θεωρηθεί στη Δ.Ο.Υ. Δάφνης. Το ίχνος διάτρησης που φέρουν τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία (.....) δε συμπίπτει με τον νόμιμο που χρησιμοποίησε η Δ.Ο.Υ. Δάφνης κατά τη πρώτη θεώρηση της παραπάνω επιχείρησης (.....).

Επίσης τα παραπάνω στοιχεία δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας & δεν συμπεριλαμβάνονται στα προς απόδοση ποσά Φ.Π.Α. του διμήνου Ιουλίου-Αυγούστου 2003.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι τα παραπάνω τιμολόγια, είναι πλαστά, σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 δεδομένου ότι φέρουν διαφορετικό κωδικό διάτρησης από τον αντίστοιχο νόμιμο που χρησιμοποιούσε η Δ.Ο.Υ. Δάφνης.

Δημιουργούνται όμως και υπόνοιες περί εικονικότητας των προσώπων ή των συναλλαγών σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97.

Εάν από τη συνέχεια του ελέγχου που πραγματοποιεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαπιστωθεί ότι τα παραπάνω τιμολόγια είναι και εικονικά ή προκύψουν από άλλα συμπληρωματικά στοιχεία ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, θα εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα, με τις διατάξεις των άρθρων 68 του Ν.2238/94 και 49 του Ν.2859/00.

Εκδότης: ΤΟΝ

Δ.Ο.Υ. : Γ' Πειραιά Α.Φ.Μ.:

Αντικ. δραστηριότητας: Σταθμοί αυτοκινήτων, πρατήρια βενζίνης, ανταλλακτικά, λιπαντικά, πάρκινγκ Έδρα:,

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 το εξής φορολογικό στοιχείο:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ./ημερομ.	Καθ. αξία (€)	Φ.Π.Α(18%)
1.	Τιμολ-δελτ.αποστ.	3.450 lt Πετρέλαιο κίνησης	Σειρά ...../03	2.001,00	360,18

Στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. η Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά.

Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθ. πρωτ./2007 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά μας γνωρίζει ότι ο υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 5/4/1993 με αντικείμενα εργασιών και έδρα τα παραπάνω αναφερόμενα.

Το παραπάνω τιμολόγιο σε ότι αφορά την αρίθμηση, την ημερομηνία έκδοσης και τον κωδικό διάτρησης δεν έχει καμία σχέση με τα τιμολόγια-δελτία αποστολής που θεώρησε η ελεγχόμενη στη Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά (επισυνάπτεται καρτέλα θεώρησης).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης προέκυψε ότι η επιχείρηση ουδέποτε προμηθεύτηκε και εμπορεύτηκε πετρέλαιο κίνησης (που φέρεται ότι πούλησε στην επιχείρηση βάσει του παραπάνω τιμολογίου) όπως διαπιστώθηκε από τα τιμολόγια αγοράς της προμηθεύτριας εταιρείας SHELL

Α.Ε. αλλά και από τους περιοδικούς και δειγματοληπτικούς ελέγχους της Νομαρχίας Πειραιά και του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη χρησιμοποιεί Τιμολ.-Δελτ. Αποστολής με προεκτυπωμένα τα στοιχεία της ενώ το Τιμολ -Δελτ. Αποστ. Σειρά Α' με αριθ./03 που φέρεται να εκδόθηκε προς την επιχείρηση είναι τυπωμένα με σφραγίδα.

Συνεπώς συμπεραίνεται από τη Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά ότι το παραπάνω φορολογικό στοιχείο είναι πλαστό, δεδομένου ότι δεν θεωρήθηκε εκεί και κατά τους ισχυρισμούς της επιχείρησης το στοιχείο αυτό δεν εκδόθηκε από την ίδια, διότι ποτέ δεν αγόρασε πετρέλαιο κίνησης και κατά συνέπεια δεν επώλησε.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι το παραπάνω τιμολόγιο είναι πλαστό, σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.2523/97.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά όμως δημιουργούνται υπόνοιες και περί εικονικότητας των προσώπων ή της συναλλαγής σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97,

Εάν από τη συνέχεια του ελέγχου που πραγματοποιεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαπιστωθεί ότι το παραπάνω τιμολόγιο είναι και εικονικό ή προκύψουν από άλλα συμπληρωματικά στοιχεία ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου , θα εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 του Ν.2238/94 και 49 του Ν.2859/00.

Εκδότης: του

Δ.Ο.Υ. : Κορυδαλλού Α.Φ.Μ.:

Αντικ. δραστηριότητας: Ανταλλακτικά φορτηγών αυτ/των, χωματουργικών μηχ/των, ελαστικά, ορυκτέλαια, λιπαντικά

Έδρα:

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 το εξής φορολογικό στοιχείο:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ. /ημερομ.	Καθ. αξία (€)	Φ.Π.Α(18%)
1.	Τιμολ.-δελτ. αποστ.	Σύστημα πλοήγησης μαχαιριού γκρέιντερ	/03	2.600,00	468,00

Στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. η Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού.

Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθ. πρωτ...../2006 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού μας γνωρίζει ότι ο δεν υπήρξε ποτέ επιτηδευματίας (ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ή στοιχεία) αλλά εμφανίζεται ως ιδιωτικός υπάλληλος με διεύθυνση κατοικίας άλλη από την αναγραφόμενη στο τιμολόγιο. Στη διεύθυνση που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως έδρα υπάρχει πολυκατοικία ενώ και το τηλέφωνο που αναγράφεται δεν ανήκει στον

Επίσης ο κωδικός διάτρησης που φέρει το παραπάνω τιμολόγιο δεν συμφωνεί μ' αυτόν που χρησιμοποιούσε η Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού το αντίστοιχο χρονικό διάστημα (.....).

Από τα παραπάνω η Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το υπ'αριθ./03 τιμολόγιο είναι πλαστό και δεδομένου ότι ο δεν υπέβαλε έναρξη επιτηδεύματος είναι και εικονικό.

Εκδότης: ΤΟΥ

Δ.Ο.Υ. : Ιλίου Α.Φ.Μ:

Αντικ. δραστηριότητας: Ανταλλακτικά χρωματουργικών μηχ/των & φορτηγών αυτ/των Έδρα:

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 τα εξής φορολογικά στοιχεία:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ./η μερομ.	Καθ. αξία (€)	Φ.ΠΑ(18%)
1.	Τιμολ.-δελτ.αποστ.	Μπουκάλες υδραυλ., αντλία υδραυλ,δοχεία λάδι	Σειρά Α' ...../03	2.601,04	468,18
2.	Τιμολ.-δελτ.αποστ.	Αντλία υδραυλ, ψυγείο υδραυλ.	Σειρά Α' ...../03	3.228,16	581,06
3.	Τιμολ.-δελτ.αποστ.	Μπουκάλες υδραυλ., αντλία υδραυλ.	/03	3.374,92	607,48
4.	Τιμολ.-δελτ.αποστ.	Τρικούβερτο μεταχ. κομπλέ	/03	3.000,00	540,00
	Σύνολα			12.204,12	2.196,72

Στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ, η Δ.Ο.Υ. Ιλίου.

Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Με το με αριθ. πρωτ. /2006 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Ιλίου μας γνωρίζει ότι ο του υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 5/3/2003 με αντικείμενο δραστηριότητας «εξοπλισμός ξενοδοχείων και καταστημάτων». Την 28/07/2003 υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία διακοπής την 23/4/2003.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιλίου προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν θεώρησε εκεί βιβλία και στοιχεία. Ο με την με αριθ. πρωτ...../06 υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Ιλίου, δηλώνει ότι δεν θεώρησε σε καμία Δ.Ο.Υ. βιβλία και στοιχεία και δεν άσκησε καθόλου τη δραστηριότητα.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι τα παραπάνω τιμολόγια είναι πλαστά, σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν θεώρησε νόμιμα, βιβλία και στοιχεία, στη Δ.Ο.Υ. Ιλίου και εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από την παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97, δεδομένου ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά απ' αυτά που αναγράφονται στο στοιχεία όπως προέκυψε από την δήλωση του ότι δεν θεώρησε βιβλία και στοιχεία σε καμία Δ.Ο.Υ. και δεν άσκησε ποτέ το επάγγελμα.

Εκδότης: ΤΟΥ

Δ.Ο.Υ: Ιλίου

Α.Φ.Μ.:

Αντικ. δραστηριότητας: Εμπόριο ελαστικών -ορυκτελαίων —λιπαντικών, μπαταρίες —αξεσουάρ φορτηγών αυτοκινήτων.

Έδρα:

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 τα εξής φορολογικά στοιχεία:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ./ημερομ.	Καθ. αξία (€)	Φ.ΠΑ(18%)
1.	Τιμολ. -δελτ. αποστ.	Ελαστικά, δοχεία, λάδι	/03	4.000,00	720,00
2.	Τιμολ. -δελτ. αποστ.	Βαρέλια λάδι, γράσο, ζάντες, μπαταρίες, λάστιχα	/ 03	4.036,88	726,63
	Σύνολα			8.036,88	1.446,63

Στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. Ιλίου.

Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθ. πρωτ./2006 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Ιλίου μας γνωρίζει ότι ο του υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 19/2/2003 με αντικείμενο δραστηριότητας «χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, γενικές κατασκευαστικές εργασίες, ενοικίαση ικριωμάτων και εξόδων εργασίας».

Το ίχνος διάτρησης του παραπάνω φορολογικού στοιχείου είναι Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιλίου και την καρτέλα θεώρησης που επισυνάπτεται στο παραπάνω έγγραφο, προέκυψε ότι η επιχείρηση θεώρησε δύο στελέχη τιμολογίου πώλησης-δελτ. αποστολής (με αρίθμηση από 1 έως 100) την 28/3/2003. Το νόμιμο ίχνος διάτρησης ήταν Ο ελεγχόμενος αναζητήθηκε στην διεύθυνση της έδρας του χωρίς να βρεθεί, και ο έλεγχος βρίσκεται σε εξέλιξη καθώς υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες για έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι τα παραπάνω τιμολόγια είναι πλαστά, συμφωνά με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.3 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 δεδομένου ότι φέρουν διαφορετικό κωδικό διάτρησης από τον αντίστοιχο νόμιμο που χρησιμοποιούσε η Δ.Ο.Υ. Ιλίου.

Δημιουργούνται όμως και υπόνοιες περί εικονικότητας των προσώπων ή των συναλλαγών σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τη παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97.

Εάν από τη συνέχεια του ελέγχου που πραγματοποιεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διαπιστωθεί ότι τα παραπάνω τιμολόγια είναι και εικονικά ή προκύψουν από άλλα συμπληρωματικά στοιχεία ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, θα εκδοθούν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 του Ν.2238/94 και 49 του Ν.2859/00.

Εκδότης

Δ.Ο.Υ. : Αταλάντης Α.Φ.Μ:

Αντικ. δραστηριότητας: Εμπόριο ελαστικών-βουλκανιζατέρ

Έδρα:

Αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών:/2006

Η επιχείρηση έλαβε από την παραπάνω επιχείρηση κατά τη χρήση 2003 το εξής φορολογικό στοιχείο:

α/α	Είδος στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Αριθ./ημερομ.	Καθ. αξία (€)	Φ.Π.Α(18%)
1.	Τιμολ.- δελτ.αποστ.	Ελαστικά 1400-24	/.03	5.606,00	1.009,08
	Σύνολα			5.606,00	1.009,08

Στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. η Δ.Ο.Υ. Αταλάντης.

Απάντηση αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Αταλάντης μας γνωρίζει ότι η επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ήταν σε λειτουργία και είχε τη δυνατότητα να πουλήσει το είδος αυτό. Το στοιχείο προέρχεται από στέλεχος νόμιμα θεωρημένο, είναι όμοιο με το αντίστοιχο του στελέχους, έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων και συμπεριλήφθηκε στα προς απόδοση ποσά Φ.Π.Α. του διμήνου 1/7-30/9/2003.

Από τον έλεγχο κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τις 100.000 δραχμές ή τα 294 ευρώ που διενεργήθηκε στην επιχείρηση, και έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων εξόδων της επιχείρησης, καθώς και από τις απαντήσεις στα δελτία πληροφοριών που αποστείλαμε - μαζί με τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση - στις αντίστοιχες αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και αναφέρονται περιληπτικά παραπάνω διαπιστώνονται τα εξής:

1. Όλα τα φορολογικά στοιχεία δαπανών που αναφέρονται ανωτέρω, είναι πλαστά (εκτός από τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ).

Πλαστά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση						
ΧΡΗΣΗ 2003						
α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ./ημερομ.	Εκδότης	Α.Φ.Μ.	Καθ. αξία (€)	Φ. Π. Α (18%)
1	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.375,00	607,50
2	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.375,00	607,50
3	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	2.001,00	360,18
4	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	2.600,00	468,00
5	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	1.000,00	180,00
6	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	2.601,04	468,18
7	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.228,16	581,06
8	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.374,92	607,48
9	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.000,00	540,00
10	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	4.000,00	720,00
11	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	4.036,88	726,63
				ΣΥΝΟΛΑ	32.592,00	5.866,53

2. Τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση, όπως προκύπτει άμεσα από τις απαντήσεις στα αντίστοιχα δελτία πληροφοριών που αποστείλαμε στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. είναι εικονικά:

ΧΡΗΣΗ 2003						
α/α	Είδος στοιχείου	Αριθ./ημερομ.	Εκδότης	Α.Φ.Μ.	Καθ. αξία (€)	Φ.Π.Α (18%)
1	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	2.600,00	468,00
2	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	2.601,04	468,18
3	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.228,16	581,06
4	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.374,92	607,48
5	Τ-Δ.Απ.	/03	.....	.....	3.000,00	540,00

				ΣΥΝΟΛΑ	14.804,12	2.664,72
--	--	--	--	--------	-----------	----------

3. Η εικονικότητα των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, όπως αναλυτικά, περιγράφεται στο παραπάνω, ανάγεται τουλάχιστον ως προς τα πρόσωπα (σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από την παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97), δεδομένου ότι οι αντίστοιχοι εκδότες είτε είναι άγνωστα φορολογικώς πρόσωπα - με την έννοια ότι δεν έχουν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε έχουν θεωρήσει στοιχεία στις κατά τόπους αρμόδιες Δ.Ο.Υ. - είτε οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα διαφορετικά απ' αυτά που αναγράφονταν στα στοιχεία όπως προέκυψε από τις δηλώσεις των ιδίων.

4. Ο ελεγχόμενος κατά τη κλήση του στη Δ.Ο.Υ. Θηβών αλλά και τις υπεύθυνες δηλώσεις που συνέταξε και κατέθεσε στην Υπηρεσία μας δεν έδωσε ουσιαστικές πληροφορίες για τις συναλλαγές, όπως τα στοιχεία του προσώπου από το οποίο λάμβανε τα φορολογικά στοιχεία κλπ

5. Δεν αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία μεταφορικά μέσα και δεν υπάρχουν αντίστοιχες φορτωτικές ή άλλα μεταφορικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τις συναλλαγές.

6. Σε όλα τα φορολογικά στοιχεία δεν αναφέρεται τρόπος εξόφλησης και ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι όλα εξοφλούνταν μετρητοίς στο πρόσωπο με το οποίο πραγματοποιούσε τις συναλλαγές

7. Όσον αφορά τις αγορές ανταλλακτικών αναφέρεται από τον ελεγχόμενο ότι τις επισκευές πραγματοποιούσε στο χώρο της έδρας του, ο ίδιος και με τη βοήθεια του πατέρα του. Όπως διαπιστώθηκε όμως από την επίσκεψη στην έδρα του - που είναι παράλληλα και η οικία του - δεν υπάρχει κάποιος χώρος συνεργείου με τα αντίστοιχα εργαλεία και μηχανήματα που να καθιστούν δυνατή την αλλαγή ελαστικών, τη τοποθέτηση των διαφόρων ανταλλακτικών κλπ, σε μηχανήμα τέτοιου όγκου, βάρους και διαστάσεων.

8. Από τις απαντήσεις των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. στα δελτία πληροφοριών, προκύπτουν και ενδείξεις εικονικότητας και άλλων φορολογικών στοιχείων εκτός αυτών που χαρακτηρίσαμε εικονικά, αλλά είτε οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. δεν αποφαινόμενται περί της εικονικότητας τους, είτε δεν ολοκλήρωσαν τον έλεγχο ο οποίος συνεχίζεται.

9. Επίσης παρατηρούνται πολύ συχνές αγορές ελαστικών, λιπαντικών και ανταλλακτικών. Για παράδειγμα από έρευνα σε ομοειδείς επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μηχανημάτων έργου αλλά και συνεργείων επισκευής - βουλκανιζατέρ τέτοιων οχημάτων διαπιστώσαμε ότι ένα μηχανήμα γκρέιντερ πραγματοποιεί αλλαγές ελαστικών περίπου κάθε δύο με τρία χρόνια.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία αγορών ελαστικών:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΕΛΑΣΤΙΚΩΝ

Αγορές ελαστικών 2003				
Είδος ελαστικών	Αριθ/ημερομ. στοιχείου	Ποσότη.	Αξία	Προμηθευτής
Ελαστικά 1400-24	/03	12	335	.....
Ελαστικά 1400-24	/03	6	500	.....
Ελαστικά	/03	6	402,50	.....
Ελαστικά 1400-24	/2003	6	485	.....
Λάστιχα 1424	/03	2	586,94	.....
Ελαστικά 1400-24	/03	2	386	.....

- Για τις χρήσεις 2003 και 2005 εφόσον δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 του Ν.3296/04, και σύμφωνα με το άρθρο 13 του

N.3296/2004 οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθερίου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα ποσά αυτά, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 του Ν.2238/94 και 49 του Ν.2859/00 στις οποίες ορίζεται ότι είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

Όπως αναλυτικά παρουσιάζεται παραπάνω η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε κατά τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 πλαστά καθώς και εικονικά τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής δαπανών, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της αυξάνοντας το ποσό των δαπανών με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών και του προς απόδοση φόρου εισοδήματος.

Τα πλαστά φορολογικά στοιχεία δεν αποτελούν νόμιμα παραστατικά στοιχεία που να επιτρέπουν την έκπτωση των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Σχετική είναι και η υπ' αριθ.4033/1999 απόφαση του Σ.τ.Ε που έκρινε ότι:

«Η διαπίστωση ότι η σχετική δαπάνη καλύπτεται από δικαιολογητικό που δεν έχει νόμιμα θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή και είναι πλαστό αρκεί για τη μη έκπτωση της δαπάνης αυτής, ανεξάρτητα από το αν ο επιτηδευματίας ε γνώριζε ή όχι την πλαστότητα του δικαιολογητικού...»

Συνεπώς για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους εκδίδονται συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα οποία συμπεριλαμβάνονται η αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση τις αντίστοιχες χρήσεις:

- Κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2003 έως 31/12/2003, η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε έντεκα (11) πλαστά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής), συνολικής καθαρής αξίας 32.592.00 € (από τα οποία τα πέντε - συνολικής καθαρής αξίας 14.804,12 € - είναι και εικονικά).

....

9. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το παραπάνω Πόρισμα Ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτό, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα ανά διαχειριστική περίοδο, ως εξής:

ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2003 έως 31/12/2003

Για τη χρήση 2003 εφόσον δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 του Ν.3296/04, και σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3296/2004, οι διπλώσεις φορολογίας εισοδήματος επιχειρήσεων δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης, θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς. Εν προκειμένω όμως, επειδή η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε πλαστά και πλαστά-εικονικά φορολογικά στοιχεία με τα οποία διόγκωσε τις δαπάνες-έξοδα, για τα ποσά αυτά, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 68 του Ν.2238/94 και 49 του Ν.2859/00 στις οποίες ορίζεται ότι είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

Όπως αναλυτικά παρουσιάζεται παραπάνω η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε κατά τη χρήση 2003 έντεκα (11) πλαστά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής), συνολικής καθαρής αξίας 32.592,00 € (από τα οποία τα πέντε -συνολικής καθαρής αξίας 14.804,12 € - είναι και εικονικά -τουλάχιστον ως προς τα πρόσωπα) τα οποία καταχώρησε στα

βιβλία της αυξάνοντας το ποσό των δαπανών με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών και του προς απόδοση φόρου εισοδήματος.

Δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά δεν αποτελούν νόμιμα παραστατικά στοιχεία που να επιτρέπουν την έκπτωση των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για το οικ. έτος 2004 εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στο οποίο συμπεριλαμβάνεται η αξία των πλαστών και πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση τη χρήση αυτή:

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (δηλωθέν καθαρό εισόδημα + αξία πλαστών και πλαστών & εικονικών φορολ. στοιχείων)
14.256,87	14.256,87 + 32.592,00 = 46.848,87

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, για την περίοδο από 1/1/2003 έως και 31/12/2003, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Θηβών το υπ' αριθμό/2007 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και καταλογίστηκε διαφορά φόρου 11.058,66 €. Η παραπάνω πράξη επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 17/10/2007.

Επιπλέον, σύμφωνα με την από 09/10/2007 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ. Θηβών, εκδόθηκε η υπ' αριθμό/2007 Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 17/10/2007.

Επειδή, από την από 19/10/2021 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.2238/1994, προκύπτουν τα ακόλουθα:

«....6. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου συντάχθηκε και απεστάλη με συστημένη επιστολή, το με αριθμό πρωτοκ./2021 αίτημα χορήγησης πληροφοριών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 4, 14, 15, 16, 23, 24 & 25 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) όπως ισχύει, με το οποίο καλούσαμε τον ελεγχόμενο εντός τακτής προθεσμίας πέντε (5) ημερών, να υποδείξει τόπο και χρόνο, προκειμένου να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα αναγκαία για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούσε κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 1/1/2003-31/12/2003, καθώς και κάθε έγγραφο, δικαιολογητικό κ.λπ. με το οποίο διενεργήθηκαν οι εγγραφές στα βιβλία του.

Ο ελεγχόμενος εντός της ανωτέρω προθεσμίας μας ενημέρωσε τηλεφωνικά ότι δεν διαθέτει πλέον αρχεία (βιβλία και στοιχεία) ή άλλα έγγραφα που να αφορούν την συγκεκριμένη περίοδο. Συνεπώς, ο παρών έλεγχος αποδέχεται πλήρως τις ελεγκτικές ενέργειες και τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στην από 9/10/2007 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) της Δ.Ο.Υ. Θηβών, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσης και καταλογίζει εκ νέου τις διαφορές φόρου εισοδήματος που προέκυψαν λόγω της αφαίρεσης από τις δαπάνες της ελεγχόμενης επιχείρησης των παραπάνω αναφερόμενων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

8.ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε κατά το οικ. έτος 2004 (περίοδος από 1/1-31/12/2003), πλαστά και πλαστά-εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολ. καθαρής αξίας 32.592,00 € με τα οποία διόγκωσε τις δαπάνες της με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών της και του

προς απόδοση φόρου εισοδήματος. Η χρήση αυτή είχε περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των αρθ. 13 & 15 του Ν.3296/04.

Επίσης, σύμφωνα με την από 09/10/2007 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ. Θηβών, η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε κατά τη χρήση 2003 ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., δεδομένου ότι έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της πλαστά και πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 32.592,00 € με τα οποία διόγκωσε τις δαπάνες της, με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών της και του προς απόδοση Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 36 και 38 του ν.2859/2000.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρα 28 & 62 ν.4174/13) και εκδόθηκαν ο υπ' αριθ./1/2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος και ο υπ' αριθ./2/2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.»

Επειδή, τα ανωτέρω έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 32.592,00 €, που έλαβε ο προσφεύγων από έξι (6) εκδότες είναι πλαστά, αφού έχουν διατηρηθεί χωρίς να έχουν καταχωριστεί στα βιβλία των αρμόδιων φορολογικών αρχών σχετικές πράξεις θεώρησής τους, βάσει της παρ.3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997.

Επειδή, πέντε (5) εκ των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 14.804,12 €, κρίθηκαν και εικονικά, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο, αφού οι εκδότες τους δεν ήταν επιτηδευματίες και δεν θεώρησαν ποτέ βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, οι εκδότες και δεν είχαν τη δυνατότητα να πουλήσουν πετρέλαιο κίνησης καθώς ο πρώτος δεν κατείχε την ειδική άδεια πώλησης πετρελαίου κίνησης και ο δεύτερος εξ αυτών ουδέποτε προμηθεύτηκε πετρέλαιο κίνησης, όπως προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην έδρα του. Επίσης, η επιχείρηση με την επωνυμία δεν βρέθηκε στη διεύθυνση που δήλωνε ως έδρα.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω συνάγεται η εικονικότητα των συναλλαγών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο των εκδοτών, αφού οι εκδότες είναι πρόσωπα φορολογικά ή συναλλακτικά ανύπαρκτα. Οπότε ο λήπτης (προσφεύγων) βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς τους.

Επειδή, για κανένα από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζεται απόδειξη πληρωμής τοις μετρητοίς ή με επιταγές, αντίγραφο εμβάσματος κ.λπ.

Στα φορολογικά στοιχεία δεν αναφέρονται μεταφορικά μέσα και δεν υπάρχουν αντίστοιχες φορτωτικές ή άλλα μεταφορικά έγγραφα.

Η έδρα του προσφεύγοντος (η οποία ήταν η οικία του) δεν διέθετε εγκατάσταση ικανή για να πραγματοποιεί τις αλλαγές των ανταλλακτικών και των ελαστικών που προμηθευόταν, με μέρος των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, σε ένα μηχανήμα έργου (ισοπεδωτή γαιών) μεγάλου όγκου και βάρους.

Παρατηρούνται πολύ συχνές αγορές ελαστικών, λιπαντικών και ανταλλακτικών. Για παράδειγμα, στη χρήση 2003 αγοράστηκαν 34 ελαστικά.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και δεν επέδειξε επιμέλεια κατά τη λήψη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων (έλαβε παραστατικά από

μη υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα), δεν πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του περί καλής πίστης ως λήπτης πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω αναφερθέντων, οι από 09/10/2007 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θηβών και οι από 19/10/2021 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο - Παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.11 του άρθρου 72, του ν.4174/2013:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, το οποίο ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ./...../25.11.2021 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η υπ' αριθμό/2020 Απόφασή του επιδόθηκε στον προσφεύγοντα και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θηβών στις 07/09/2020.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω αναφερθείσας διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς σε εκτέλεση της υπ' αριθμό/2020 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, μπορούσε να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 μέχρι τις 06/09/2021.

Επειδή, η υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, εκδόθηκε μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας (19/10/2021) και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 29/10/2021.

Επειδή, για το υπό κρίση έτος 2003 εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 που τέθηκαν σε ισχύ την 01/01/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ως λόγο ακύρωσης της εν λόγω πράξης την παραγραφή της χρήσης 2003 την 06/09/2021, δηλαδή μετά την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της απόφασης του Διοικητικού Δικαστηρίου στη φορολογική αρχή, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να γίνει δεκτός, ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000:

3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

....

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Επειδή, με την παρ.4 του άρθρου 87 του ν.2362/1995 ορίζεται ότι:

«4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς βεβαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτής σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου

κοινοποιήσεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως. Το ως άνω αποτέλεσμα επάγεται και η αίτηση του Δημοσίου προς το δικαστήριο όπως επιτρέψει την προσωπική κράτηση του οφειλέτη του. Σε περίπτωση ακυρώσεως κατασχέσεως ή άλλης πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως εντός της ανωτέρω προθεσμίας επανάληψης της ίδιας ή άλλης πράξεως η αναγκαστικής (διοικητικής) εκτελέσεως, επί του ιδίου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου, του ιδίου ή άλλου προσώπου ευθυνόμενου κατά το άρθρο 88 παράγραφος 1 περίπτωση γ' του παρόντος, η δια της ακυρωθείσης πράξεως επελθούσα διακοπή της παραγραφής της απαιτήσεως λογίζεται μηδέποτε εξαλειφθείσα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1058/2020 ΣΤΕ (780178):

.... 7. Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α. καθιερώνεται ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας. Παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό εισάγεται με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, για την περίπτωση υποβολής περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, οπότε η σχετική αξίωση του Δημοσίου παραγράφεται μετά τριετία από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Δεν προβλέπεται, αντιθέτως, η δυνατότητα παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής σε άλλες περιπτώσεις, όπως στην περίπτωση που, κατά το τελευταίο έτος αυτής, περιέρχονται στην αρμόδια για τον καταλογισμό του φόρου αρχή στοιχεία που δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της και επί των οποίων στηρίζεται η, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας. Αντίστοιχη ρύθμιση δεν περιελήφθη ούτε στην παράγραφο 2 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α., με την οποία προβλέπεται, για τις περιοριστικά απαριθμούμενες στον νόμο περιπτώσεις - μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ανακρίβεια της δήλωσης που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία - η κατ' εξαίρεση δεκαετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Εξάλλου, δεν είναι δυνατή η, κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παρέκταση της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α., σε περιπτώσεις που, κατά το τελευταίο έτος αυτής, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την επιβολή συμπληρωματικού φόρου προστιθέμενης αξίας, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως. Τούτο δε διότι, πέραν του ότι τα ζητήματα παραγραφής του δικαιώματος προς καταλογισμό φόρου προστιθέμενης αξίας ρυθμίζονται ειδικώς με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α., με συνέπεια να μην καταλείπεται, κατ' αρχήν, πεδίο αναλογικής εφαρμογής των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η προμνησθείσα διάταξη του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου, δεν μπορεί, λόγω και του εξαιρετικού της χαρακτήρα, να τύχει εφαρμογής ούτε για την επιβολή φόρου εισοδήματος μετά την πάροδο της κατά κανόνα προβλεπόμενης και στη φορολογία εισοδήματος πενταετούς παραγραφής (ΣΤΕ 1056/2020). Άλλωστε, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α. και, συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3 αυτού περιελήφθη ρύθμιση περί παρεκτάσεως της προβλεπόμενης από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου πενταετούς παραγραφής, σε περίπτωση υποβολής περιοδικής ή εκκαθαριστικής δηλώσεως φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το τελευταίο έτος αυτής, με αποτέλεσμα η παράλειψη του νομοθέτη να προβλέψει και άλλες περιπτώσεις παρέκτασης της συνήθους παραγραφής να μην μπορεί να θεωρηθεί ως ακούσια και, κατ' επέκταση, ως δυνάμενη να καλυφθεί με αναλογική εφαρμογή άλλων διατάξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 743/2021 ΣΤΕ (811957):

.... 6. Επειδή, όπως συνάγεται από τη διάταξη του άρθρου 59 του Κ.Φ.Π.Α., η εν γένει διαδικασία για την επιβολή του φόρου εισοδήματος εφαρμόζεται και στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, εφόσον δεν ρυθμίζεται άλλως στον νόμο αυτό. Ωστόσο, τα της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου και τα της παρέκτασης αυτής, που αποτελούν, άλλωστε, ζητήματα ουσιαστικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 3174/2014, 1738/2017, ΣτΕ 287/2018, 1778, 1839/2020), ρυθμίσθηκαν ειδικώς στο άρθρο 57 του ίδιου Κώδικα. Ειδικότερα, στην παρ. 1 του τελευταίου αυτού άρθρου καθιερώνεται ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (βλ. και τη θεσπιζόμενη στην παρ. 3 παρέκκλιση), ενώ στην παρ. 2 θεσπίζεται για τις περιοριστικά απαριθμούμενες στον νόμο περιπτώσεις, η κατ' εξαίρεση δεκαετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Οι διατάξεις όμως αυτές, οι οποίες ως προς τα θέματα που διέπουν είναι ειδικές και αποκλειστικές, δεν περιέχουν ρύθμιση προκειμένου για περιπτώσεις δικαστικής αμφισβητήσεως του κύρους των πράξεων καταλογισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας που είχαν (εκδοθεί και) κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο (κατά τα ανωτέρω) προθεσμίας παραγραφής. Ως εκ τούτου, και λαμβανομένου υπόψη ότι από τη μη συμπερίληψη ρυθμίσεως και για τις εν λόγω περιπτώσεις ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης ήθελε να αποκλείσει, ειδικώς στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, την επαναβεβαίωση υπό ευρεία έννοια των απαιτήσεων του Δημοσίου σε περίπτωση ακύρωσης του αρχικού νόμιμου τίτλου, αφού κάτι τέτοιο θα υπερακόντιζε τον σκοπό του, ως προς τις περιπτώσεις αυτές, τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 87 παρ. 4 του ν. 2362/1995, με την οποία προβλέπεται μεταξύ άλλων, ότι από την έναρξη της επιδικίας (κατάθεση προσφυγής) αναστέλλεται η παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου προς (επανα)βεβαίωση εν ευρεία έννοια μέχρι την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και δεν συμπληρώνεται πριν από την πάροδο έτους από την κοινοποίηση της απόφασης αυτής στο Δημόσιο (και υπό τους ειδικότερα αναφερόμενους στη διάταξη αυτή όρους). Η ρύθμιση αυτή, η οποία έχει ως προφανή δικαιολογητικό λόγο τον συγκεκριισμό αφενός της υποχρέωσης των φορολογικών αρχών να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των δικαστικών αποφάσεων (χωρίς, ωστόσο, να κωλύεται το Δημόσιο να ασκήσει παράλληλα ένδικο μέσα κατά της ακυρωτικής απόφασης προς αναβίωση των αρχικών πράξεων καταλογισμού του φόρου) και αφετέρου της ανάγκης ταχείας εκκαθάρισης των υποχρεώσεων των φορολογουμένων και στις πιο πάνω περιπτώσεις, στοιχεί, άλλωστε, και προς την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία η παραγραφή εν επιδικία δεν εφαρμόζεται στη διαδικασία ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας [ΣτΕ 1763/2019, 77-80/2019 επταμ., 1766/2010, 1900/2009, 3340/1980, 1189- 1192/1967, 306/1963 κ.ά., βλ. και άρθρο 4 παρ. 22 του ν. 2479/1997 (Α' 67), σύμφωνα με την οποία «Οι ισχύουσες διατάξεις για την παραγραφή αξιώσεων κατά τη διάρκεια της επιδικίας δεν εφαρμόζονται στις εκδικαζόμενες από τα διοικητικά δικαστήρια υποθέσεις»], υπό τον προεκτεθέντα χρονικό περιορισμό. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή ενισχύεται, εξάλλου, και από τη μεταγενέστερη διάταξη του ΚΦΔ και δη του άρθρου 36 παρ. 2 περ Υ' αυτού, η οποία προβλέπει ρύθμιση περί ενιαύσιας παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής, μεταξύ άλλων, «από την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης».

Επειδή, αναφορικά με την υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ο προσφεύγων προβάλλει ως λόγο ακύρωσης την παραγραφή της χρήσης 2003 την 06/09/2021, δηλαδή μετά την παρέλευση ενός έτους από την επίδοση της απόφασης του Διοικητικού Δικαστηρίου στη φορολογική αρχή,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 περί παραγραφής, δεν ρυθμίζονται ρητά οι περιπτώσεις επαναβεβαίωσης φόρου προστιθέμενης αξίας μετά από δικαστική απόφαση με την οποία ακυρώνεται η αρχική πράξη για τυπικούς λόγους.

Επειδή, βάσει της παρ.4 του άρθρου 87 του ν.2362/1995 (Δημόσιο Λογιστικό) και του σκεπτικού των ΣτΕ 1058/2020 και 743/2021 Αποφάσεων, στην προκειμένη περίπτωση (επαναβεβαίωση φόρου προστιθέμενης αξίας μετά από δικαστική απόφαση με την οποία ακυρώνεται η αρχική πράξη για τυπικούς λόγους) δεν τυγχάνει αναλογικής εφαρμογής η διάταξη της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) αλλά η διάταξη της παρ.4 του άρθρου 87 του ν.2362/1995, σύμφωνα με την οποία δεν τίθεται θέμα παραγραφής από την έναρξη της επιδικίας μέχρι την έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και όχι πριν συμπληρωθεί ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης (ΣτΕ 743/2021). Εν προκειμένω η απόφαση τελεσιδίκησε, λόγω μη άσκησης έφεσης, μετά την πάροδο των 60 ημερών.

Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου να (επανα)βεβαιώσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζοντας την υπ' αριθμό/2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ./...../2021 Βεβαίωση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Λιβαδειάς, η υπ' αριθμό/2020 Απόφασή του επιδόθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Θηβών στις 07/09/2020. Βάσει των ανωτέρω, η παραγραφή της εν λόγω αξίωσης του Δημοσίου συμπληρώνεται την 06/11/2021.

Επειδή, η υπ' αριθμό/2021 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003, εκδόθηκε στις 19/10/2021 και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 29/10/2021, ήτοι εντός της προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο – Λήξη της διάρκειας της εντολής ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.4174/2013:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

....

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ.3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν.158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, εν προκειμένω η υπ' αριθμό/2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναγράφει ότι η εντολή του μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων είχε διάρκεια έως την 14η/10/2021. Επειδή, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού, για τις υπ' αριθμό/2021 και/2021 προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητάς τους λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο – Εφαρμογή του ευνοϊκότερου νόμου στον υπολογισμό των φόρων και προστίμων

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.1 & 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

- α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,
- β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο

τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α'). Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017:

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. 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 ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 53 του ν.4174/2013:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι νέοι νόμοι που ρυθμίζουν ευμενέστερα για τον φορολογούμενο θέματα προστίμων, πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών υποθέσεων και ρυθμίζονται από το προγενέστερο δίκαιο, βάσει σειράς αποφάσεων του ΣτΕ (1525/55, 2460/81, 2672/84, 4055/98, 4256/2001, 1366/2014). Εν προκειμένω, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η προσαύξηση 120% βάσει του άρθρου 2 του ν.2523/1997 αλλά πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 58, 58Α του ν.4174/2013.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α του ν.4174/2013, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, βάσει των διατάξεων της παρ.17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ως επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο - Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Ανύπαρκτη αιτιολογία

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται πρόδηλη παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αφού αποδεδειγμένα δεν υπάρχουν εικονικά τιμολόγια στα βιβλία του στη χρήση 2003 και η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική και πλήρης ή επαρκής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των από 07/10/2007 Εκθέσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θηβών βασίζονται σε φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε ο προσφεύγων και τα οποία δεν είχαν θεωρηθεί νόμιμα από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., πολλοί από τους εκδότες δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν αυτές τις συναλλαγές (καθώς δεν είχαν προβεί σε σχετικές αγορές ή δεν κατείχαν την απαραίτητη άδεια), κάποιοι εκδότες δεν υπήρξαν ποτέ επιτηδευματίες ή είχαν κάνει διακοπή εργασιών ή δεν βρέθηκαν στη δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα τους.

Επειδή, οι Εκθέσεις Ελέγχου στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, βασίζονται σε πραγματικά γεγονότα και απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ., αυτές κρίνονται πλήρως, σαφώς και

επαρκώς αιτιολογημένες και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και ειδικότερα:

Α) την ακύρωση της υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, λόγω παραγραφής και

Β) την επικύρωση της υπ' αριθμό/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

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

Α) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 0,00 €

Β) υπ' αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικονομικού έτους 2004

Διαφορά φόρου εισροών	5.866,53 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4174/2013	6.873,22 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.739,75 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.