



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 16/09/2016

Αριθμός απόφασης: 1035

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ, των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 26/11/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

4. Το υπ' αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα.

5. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 26/11/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

1. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

2. Την από εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης, **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:

Ο Προϊστάμενος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. **έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης** (αρ. πρωτ. εισερχομένου) και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου, εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή ελέγχου** (σε αντικατάσταση της υπ' αρ. χειρόγραφης εντολής της ΣΤ' Θεσσαλονίκης), με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο και την σχετική με αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης προέκυπτε ότι **η προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ**

Επίσης, από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της «.....» προέκυψαν τα εξής:

Η εταιρία κατά την διάρκεια της λειτουργίας της (.....) πραγματοποίησε συναλλαγές – αγορές πολύτιμων μετάλλων από ανύπαρκτες επιχειρήσεις, **οι οποίες αποτέλεσαν μέλη κυκλώματος εμπορίας πολύτιμων μετάλλων**. Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση «.....» έλαβε από, 431 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 από εννέα (9) επιχειρήσεις, οι οποίες την προμήθευσαν με ποσότητες ακατέργαστου χρυσού και αργυρού. Οι οκτώ (8) από τις παραπάνω 9 επιχειρήσεις μετά την έναρξη των εργασιών τους και τη θεώρηση των φορολογικών τους στοιχείων, εξαφανίσθηκαν και δεν είχαν καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα. Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, εξαφανίσθηκαν από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες -διευθύνσεις στις οποίες δεν λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα, χωρίς να υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στις αρμόδιες ΔΟΥ.

Η έναρξη δραστηριότητας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, είχε ως μοναδικό σκοπό, αφενός να μην θεωρούνται άγνωστα «φορολογικά πρόσωπα» και αφετέρου τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνταν **για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές**. Τα φυσικά πρόσωπα (τα περισσότερα Κυπριακής υπηκοότητας) συνέστησαν τις εταιρείες αυτές, συνήθως μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. και εν συνεχεία, ως μέλη ή διαχειριστές των, επιχειρούσαν είτε **την διακίνηση λαθραίου χρυσού, αργυρού κλπ., είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα, επιχειρούνταν η νομιμοποίησή, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές**. Η σύσταση αυτών των επιχειρήσεων είχε ως μοναδικό σκοπό την «εμπορευματοποίηση» των θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την εξαφάνισή τους χωρίς να εκπληρώσουν καμία φορολογική τους υποχρέωση. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις αυτές και αναφέρονται σε πωλήσεις ακατέργαστου χρυσού και αργυρού, σύμφωνα με την έκθεση, δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολό τους. Τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργυρού που προμηθεύτηκε η επιχείρηση «.....» από τις παραπάνω επιχειρήσεις καλύπτουν σχεδόν στο σύνολό τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....» καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εφόσον οι αγορές εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει εμπορεύματα στην κατοχή της, τότε αντίστοιχα και **οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες- εικονικές**.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψιν το σκεπτικό και τα πορίσματα του ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση (λήπτρια της επιχείρησηςστις χρήσεις 2003-2004-2005). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού **749,54€** για την διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση των ακόλουθων τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 3.747,70€ πλέον Φ.Π.Α. 674,59€.

<u>A/A</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>Νο</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	785,00	141,30	926,30
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	785,00	141,30	926,30
3	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.177,70	198,09	2.569,69
ΣΥΝΟΛΟ				3.747,70	674,59	4.422,25

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού **6.317,79€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση των ακόλουθων σαράντα δύο (42) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 31.588,93€ πλέον Φ.Π.Α. 5.686,02€.

<u>A/A</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>Νο</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	488,70	87,97	576,67
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	895,00	161,10	1.056,10
3	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.558,35	280,50	1.838,85
4	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	528,00	95,04	623,04
5	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.083,00	194,94	1.277,94
6	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	193,70	34,87	228,57
7	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	416,60	74,99	491,59
8	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	413,80	74,48	488,28
9	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	698,00	125,64	823,64
10	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.222,20	220,00	1.442,20
11	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	506,25	91,13	597,38

12	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.384,00	249,12	1.633,12
13	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	259,73	46,75	306,48
14	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	692,60	124,67	817,27
15	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	334,60	60,23	394,83
16	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	821,75	147,92	969,67
17	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	165,00	29,70	194,70
18	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	167,30	30,11	197,41
19	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	674,80	121,46	796,26
20	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.687,00	303,66	1.990,66
21	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	455,00	81,90	536,90
22	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	946,50	170,37	1.116,87
23	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	950,00	171,00	1.121,00
24	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	378,00	68,04	446,04
25	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	567,90	102,22	670,12
26	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	540,00	97,20	637,20
27	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.597,25	467,51	3.064,76
28	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	176,00	31,68	207,68
29	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	440,00	79,20	519,20
30	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	534,00	96,12	630,12
31	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	179,00	32,22	211,22
32	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	589,90	106,18	696,08
33	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	399,00	71,82	470,82
34	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	581,10	104,60	685,70
35	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	572,40	103,03	675,43
36	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.937,00	348,66	2.285,66
37	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	990,00	178,20	1.168,20
38	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	990,00	178,20	1.168,20
39	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	788,00	141,84	929,84
40	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	1.012,50	182,25	1.194,75
41	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	895,00	161,10	1.056,10
42	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	880,00	158,40	1.038,40
ΣΥΝΟΛΟ				31.588,93	5.686,02	37.274,95

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού **9.360,63€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11,14, 18§2,3,9 & 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

- Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση των ακόλουθων πενήντα πέντε (55) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.), ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 46.803,15€ πλέον Φ.Π.Α. 8.824,96€.

<u>A/A</u>	<u>ΣΤΟΙΧΕΙΟ</u>	<u>No</u>	<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α.</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
1	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	338,00	60,84	398,84
2	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	865,00	155,70	1.020,70
3	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	865,00	155,70	1.020,70
4	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	552,00	99,52	651,52
5	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	762,80	137,30	900,10
6	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	768,00	138,24	906,24
7	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	748,00	134,64	882,64
8	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	561,60	101,09	662,69
9	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	563,40	101,41	664,81
10	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	748,00	134,64	882,64
11	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	740,00	140,60	880,60
12	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	187,00	35,53	222,53
13	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	375,60	71,36	446,96
14	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	473,25	89,92	563,17
15	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	930,00	176,70	1.106,70
16	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	570,00	108,30	678,30
17	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	567,90	107,90	675,80
18	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	905,00	171,95	1.076,95
19	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	740,00	140,60	880,60
20	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	187,80	35,68	223,48
21	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	558,90	106,19	665,09
22	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	931,50	176,99	1.108,49
23	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	757,20	143,87	901,07
24	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	375,60	71,36	446,96
25	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	192,20	36,52	228,72
26	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.352,00	446,88	2.798,88
27	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	103,45	19,66	123,11
28	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	816,00	155,04	971,04
29	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	402,00	76,38	478,38
30	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	708,75	134,66	843,41
31	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	204,00	38,76	242,76
32	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	3.075,00	584,25	3.659,25
33	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.448,00	465,12	2.913,12
34	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	408,00	77,52	485,52
35	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	900,00	171,00	1.071,00

36	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	798,00	151,62	949,62
37	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	792,00	150,48	942,48
38	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	487,5	92,63	580,13
39	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	594,00	112,86	706,86
40	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	792,00	150,48	942,48
41	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	592,50	112,58	705,08
42	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	595,50	113,15	708,65
43	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	594,00	112,86	706,86
44	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.010,00	381,90	2.391,90
45	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	784,00	148,96	932,96
46	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	975,00	185,25	1.160,25
47	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.940,00	558,60	3.498,60
48	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	386,00	73,34	459,34
49	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	386,00	73,34	459,34
50	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	202,50	38,48	240,98
51	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	432,00	82,08	514,08
52	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	464,00	88,16	552,16
53	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	590,00	112,10	702,10
54	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	3.067,20	582,77	3.649,97
55	Τ.Π.-Δ.Α.	.....	.....	2.640,00	501,60	3.141,60
ΣΥΝΟΛΟ				46.803,15	8.824,96	55.628,11

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **2.023,77€** για την διαχειριστική περίοδο 26/11/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 3.747,70€ πλέον Φ.Π.Α. 674,59€, τα οποία και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών της.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **17.058,06€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 31.588,93€ πλέον Φ.Π.Α. 5.686,02€, τα οποία και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών της

➤ Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **26.474,88€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 46.803,15€ πλέον Φ.Π.Α. 8.824,96€, τα οποία και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών της.

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 269,38€, τέλη χαρτοσήμου κερδών 30,78€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου 6,16€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 323,26€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 36,94€, καθώς εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 7,39€, ήτοι συνολικό ποσό **673,91€**, για την διαχειριστική περίοδο 26/11/2003-31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 7.897,23€, τέλη χαρτοσήμου κερδών 315,96€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου 63,19€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 9.476,68€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 379,15€, καθώς εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 75,83€, ήτοι συνολικό ποσό **18.208,14€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 11.232,76€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.479,31€, ήτοι συνολικό ποσό **24.712,07€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005- 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30, 32 & 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθώς για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 674,59€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 809,51€, ήτοι συνολικό ποσό **1.484,10€**, για την διαχειριστική περίοδο 26/11/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....».

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 5.686,02€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 6.823,22€, ήτοι συνολικό ποσό **12.509,24€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....».

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 8.824,96€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 10.589,95€, ήτοι συνολικό ποσό **19.414,91€**, για την διαχειριστική περίοδο

01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε, κατόπιν αναπροσαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας των εισροών της χρήσης, από τον οποίο αφαιρέθηκε ο φόρος που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....».

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 26/11/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 & 01/01/2005-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- ✓ **Αρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- Έλλειψη αιτιολογίας και ουσιαστικής ακροάσεως εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναφορικά με την απόρριψη των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο.** Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής της με την επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές. Ο εν λόγω προμηθευτής ήταν επιχείρηση που ασκούσε δραστηριότητα, προμήθευε εκατοντάδες επιχειρήσεις στην Βόρεια Ελλάδα και εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των τιμολογίων ως όφειλε, καθώς οι συναλλαγές αφορούν μια νόμιμη λειτουργούσα και όχι μια ανύπαρκτη επιχείρηση. Η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ είναι ελλιπής ως προς την αιτιολογία της, καθώς ενώ κατά την περιγραφή του κυκλώματος εμπορίας παράνομου χρυσού και αργυρού αναφέρεται σε λαθρεμπορία χρυσού και νομιμοποίηση εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν από τρίτους προμηθευτές στο πόρισμά της αναφέρεται σε ανύπαρκτες συναλλαγές χωρίς την διακίνηση εμπορεύματος, δίχως να αιτιολογεί την κρίση της αυτή. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου Δ' Θεσσαλονίκης δεν προέβη ως όφειλε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, παρά στηρίχθηκε στο αυθαίρετο πόρισμα της έκθεσης του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού η προσφεύγουσα επιχείρηση συνυποβάλλει τα εξής:

- Αντίστοιχη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ Ιωαννίνων σε βάρος της επιχείρησης (Εμπορος χρυσού στα Ιωάννινα, ο οποίος προμηθεύτηκε στις χρήσεις 1999-2002 από τις ίδιες (με την) ανύπαρκτες επιχειρήσεις εμπορεύματα. Οι εν λόγω συναλλαγές κρίθηκαν **εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη** και όχι στο σύνολο όπως στην περίπτωση των

- Τις αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες δικαιώθηκε στην ατομική του επιχείρηση ο (διαχειριστής της) για τις χρήσεις 2000 & 2001 για παρόμοιες συναλλαγές, οι οποίες είχαν κριθεί εικονικές από την Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.
- Την με αριθμότελεσίδικη απόφαση του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία κρίθηκε ότι τα μέλη του κυκλώματος εμπορίας χρυσού δεν εμπλέκονται σε εικονικές ως προς το εμπόρευμα πωλήσεις, αλλά σε εικονικές ως προς το πρόσωπο συναλλαγές.
- Την από έκθεση ελέγχου της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητή χρυσού, ο οποίος επίσης προμηθευόταν εμπορεύματα από το κύκλωμα, η οποία αναφέρεται σε λαθρεμπόριο χρυσού.
- Την από έκθεση ελέγχου της Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με ελεγχόμενο άλλον μεταπωλητή χρυσού στο πόρισμα του οποίου αναφέρει ότι αυτός έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Την Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βόλου, με ελεγχόμενο άλλον πελάτη της στο πόρισμα της οποίας καταλήγει ότι οι συναλλαγές με την εταιρίαείναι πραγματικές».
- Δημοσιεύματα εφημερίδων, που αναφέρονται στο παράνομο κύκλωμα εμπορίας μετάλλων.
- Αντίγραφο βεβαίωσης του Σωματίου Χρυσοχόων- Αργυροχρυσοχόων Θεσσαλονίκης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρία ήταν μια νόμιμη και γνωστή επί σειρά ετών λειτουργούσα επιχείρηση εμπορίας μετάλλων της πόλης, από την οποία προμηθευόταν πρώτες ύλες μεγάλος αριθμός μελών του Σωματίου.
- Ένορκη βεβαίωση δεκαπέντε υπαλλήλων ή προσώπων σχετιζόμενων με τον χώρο των αργυροχρυσοχόων, οι οποίοι δηλώνουν ότι είχαν επισκεφθεί κατ' επανάληψη την επιχείρηση του κ. (διαχειριστή της), προκειμένου να παραλάβουν μέταλλα, να καταβάλλουν χρήματα και να λάβουν τα αντίστοιχα παραστατικά. Τα μέταλλα φυλάσσονταν σε χρηματοκιβώτιο στο γραφείο του κ.
- Βεβαίωση του ΚΤΕΛ στη Θεσσαλονίκη ότι ο διαχειριστής τηςκαθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα.
- Κατάσταση πελατών της επιχείρησης (206 μεταξύ των οποίων Ν.Π.Δ.Δ.), οι οποίοι επίσης κατηγορούνται για λήψη εικονικών τιμολογίων.

- ✓ **Η προσφεύγουσα επιχείρηση υποστηρίζει ότι υπήρξε καλόπιστος λήπτης των υπό κρίση τιμολογίων,** καθώς συναλλασσόταν με μια νόμιμα λειτουργούσα επιχείρηση, χωρίς είναι σε θέση να αντιληφθεί την ενδεχομένως παράνομη δράση των αρχικών προμηθευτών αυτής.
- ✓ **Έλλειψη ακροάσεως.** Δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και δεν αιτιολογήθηκε η άρνησή τους. Ουδέποτε της δόθηκε η δυνατότητα να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής διοίκησης.

- ✓ **Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, λόγω μη εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης.** Ο νόμος 4337/2015 είχε ήδη δημοσιευθεί κατά την επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να επιβληθεί διοικητική κύρωση για την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παρανόμως και αντίθετα με όσα ορίζονται στο άρθρο 62§6 του Ν. 4174/13 επιβλήθηκαν πολλαπλά πρόστιμα για την τέλεση της ίδιας παράβασης.
- ✓ **Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.** Οι διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με μια σειρά νόμων (Ν. 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/10, 3888/10, 4001/11, 4098/2012, 4141/13) αφορούν αποκλειστικά τα έτη των οποίων το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται πρωτογενώς και όχι προηγούμενα έτη, για τα οποία ήδη είχε δοθεί παράταση με προγενέστερους νόμους.
- ✓ **Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.** Το πληροφοριακό δελτίο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης και η σχετική έκθεση ελέγχου, δεν μπορούν να θεωρηθούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς πρόκειται για στοιχεία τα οποία ήταν ήδη γνωστά στις φορολογικές αρχές και για τα οποία είχαν ήδη εκδοθεί διάφορες εκθέσεις ελέγχου της διοίκησης
- ✓ **Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους,** είχε δικαίωμα καταστροφής των βιβλίων της και ως εκ τούτου η φορολογική διοίκηση δεν δύναται να επανέλθει επιβάλλοντας εν νέου φόρους και πρόστιμα. Βάλλεται ευθέως η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης.
- ✓ **Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας.** Καταστρατήγηση του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 που αφορούν την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, όταν δεν τηρούνται οι προϋποθέσεις του ανέφικτου της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπ' αρ. ενδικοφανούς προσφυγής από την υπηρεσία μας υποβλήθηκε το από και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΔ ΑΤΕΝΔΥ** συμπληρωματικό κοινό υπόμνημα υποβολής νέων ουσιαδών στοιχείων, το οποίο υποβλήθηκε από τον πληρεξούσιο δικηγόρο για λογαριασμό επτά ληπτών της εταιρίας, μεταξύ των οποίων και της προσφεύγουσας επιχείρησης. Στο εν λόγω υπόμνημα αναφέρουν ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών τους με τον προμηθευτήστηρίχθηκε αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του εκδότη, που συντάχθηκε από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης. Μοναδικό αιτιολογικό δε της ανωτέρω έκθεσης του ΠΕΚ είναι ότι όλοι οι προμηθευτές τηςσυμμετείχαν σε κύκλωμα εμπορίας και διακίνησης λαθραίου χρυσού και αργύρου, ενώ

ταυτόχρονα καταλήγει σε πλήρως αντιφατικό πόρισμα περί διενέργειας εικονικών συναλλαγών.

Το ανωτέρω σκεπτικό και οι παραβάσεις που αφορούν την έκθεση Κ.Β.Σ. της εταιρίας, έχουν απορριφθεί από το διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης για τα έτη 2001 & 2002 με τηναπόφαση. Όσον αφορά τα υπόλοιπα έτη 2003-2005, η εκδίκαση των οποίων θα συντελεστεί στις, σημειώνεται ότι οι προμηθευτές της δεν είναι άσχετοι μεταξύ τους αλλά ενιαίο κύκλωμα διακίνησης χρυσού.

Επιπρόσθετα, οι λήπτες των τιμολογίων της επιχείρησηςεπικαλούνται 1) τις με αρ. αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με τις οποίες δικαιώθηκε ομε την ατομική του επιχείρηση για παρόμοιες συναλλαγές με τους ίδιους προμηθευτές 2) την με αρ.απόφαση του Γ' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης τηντου Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων και τιςαποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, που αναφέρονται στο ίδιο κύκλωμα εμπορίας λαθραίου χρυσού και από τις οποίες προκύπτει ότι το κύκλωμα διοχέτευε μέσω δικτύου μεταπωλητών (.....) λαθραία και όχι ανύπαρκτα εμπορεύματα. 3) Διάφορες εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης (.....- Θ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης –,-ΠΕΚ Ιωαννίνων –υπόθεση Δ.Ο.Υ. Βόλου – Υπόθεση, πελάτη της), από τις οποίες προκύπτει ότι υπήρχε διακίνηση εμπορευμάτων. 4) Ένορκες βεβαιώσεις προσώπων που επισκέφθηκαν και έλαβαν μέταλλα από την εταιρία «.....» 5) Βεβαίωση του ΚΤΕΛ Ν. Αττικής ότι ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής τηςκαθημερινά παραλάμβανε εμπορεύματα από το ΚΤΕΛ στη Θεσσαλονίκη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων- έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- καλοπιστίας του λήπτη.

- **Επειδή,** σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».
 - **Επειδή,** στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
- Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

- **Επειδή**, στο άρθρο **64** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **17** του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**.»
- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.
- **Επειδή**, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του

υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».

- **Επειδή**, στο άρθρο 31 ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μίας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της §20 του άρθρου 31 Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).
- **Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (άποψη της μειοψηφίας), κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 4023/2005, ΣτΕ 3988/1998, ΣτΕ 124/1998, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 3509/1996, ΣτΕ 105/1996, ΣτΕ 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013, ΣτΕ 2649/2012, ΣτΕ 2012/2011, ΣτΕ 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (20%), ασχέτως προς την καλοπιστία του λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 7 παρ.3 περ. δ' του ν.4337/2015).
- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:
«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.
Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.
Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».
- **Επειδή**, στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί**, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο

που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: « 1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό** είναι το στοιχείο που **εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο**, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο **φορολογικώς ανύπαρκτο**, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ.**τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «.....» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου. Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για τις κρινόμενες χρήσεις 2003-2004-2005.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων με σαφή, εμπειριστατωμένη και πλήρη αιτιολογία.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης ουσιαστικής ακροάσεως των απόψεων της προσφεύγουσας από την ελεγκτική αρχή.

- **Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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».
- Σύμφωνα, επίσης, με το άρθρο 62 §1 του ίδιου νόμου: Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

- Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε ορθώς η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στην προσφεύγουσα επιχείρηση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, με την απόέκθεση επίδοσης κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το υπ' αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ. Κατόπιν, η προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αρ. πρωτ.υπόμνημά της εξέθεσε αναλυτικά τις απόψεις της, σχετικά με τις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις. Η φορολογική αρχή στην συνέχεια αξιολογώντας του ισχυρισμούς της επιχείρησης, τροποποίησε την αρχική κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, μετατρέποντάς την σε εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποδεχόμενη με τον τρόπο αυτό ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές αλλά ότι έχουν πραγματοποιηθεί με άλλον αντισυμβαλλόμενο. Επιπλέον, στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αναλυτικά και στους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι οποίοι εκτέθηκαν στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης.

- Επειδή**, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 3§4 και 7§9 του Ν. 4337/2015 και αρ. 51 του Ν. 4342/2015 προκύπτει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, με την οποία επιβάλλονταν διοικητικές κυρώσεις στις παραβάσεις φοροδιαφυγής της παρ. 1 του ίδιου άρθρου (έκδοση- λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, παύει να ισχύει από **17/10/2015**.
- Επειδή**, στην παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/15 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), 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) γ) δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε)στ)ζ)».
- Επειδή**, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι η μη επιβολή διοικητικής κύρωσης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορά **αποκλειστικά** παραβάσεις που διαπράττονται από 17.10.2015 και έπειτα, ενώ για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους

(2003-2005) εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Σύμφωνα δε με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».

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

Επιπρόσθετα, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣΤΕ 2672/84).

- **Επειδή**, εν προκειμένω ορθώς η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου επέβαλε τις κυρώσεις που ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Εάν ο νομοθέτης όντως επιθυμούσε η νέα ρύθμιση, περί μη επιβολής διοικητικών κυρώσεων, να αφορά και προγενέστερες χρήσεις θα το είχε ορίσει **ρητώς** στις μεταβατικές διατάξεις του νόμου 4337/15. Αντιθέτως, προκύπτει σαφώς από τις ανωτέρω διατάξεις ότι για τις προηγούμενες περιόδους οι κυρώσεις για έκδοση – λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εξακολουθούν να υφίστανται, τροποποιούμενες ωστόσο προς όφελος του παραβάτη. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι κακώς η Δ.Ο.Υ. δεν εφάρμοσε την ισχύουσα νομοθεσία, περί μη επιβολής διοικητικής κύρωσης στην περίπτωση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται αλυσιτελώς.
- **Επειδή**, τέλος η παράγραφος 6 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 αφορά τα πρόστιμα που επιβάλλονται και προβλέπονται αποκλειστικά με τον νόμο αυτό και **ισχύει από 01-01-2014**

σύμφωνα με τις περιπτώσεις 13 & 24 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου 1 του Ν. 4254/2014. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη δεν αφορά διόλου τις υπό κρίση παραβάσεις, οι οποίες επιβλήθηκαν ορθώς στην προσφεύγουσα, βάσει του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. 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.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που

περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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 **87§1** του **Ν.4316/2014** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22** του **ν.4337/2015**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή

εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (.....έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις και δεδομένου ότι εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η υπ' αρ.εντολή ελέγχου, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου που πρώτον έληξε στις 31/12/2014 (για τη χρήση 2003) και 31/12/2015 (για τη χρήση 2004) νομίμως παρατάθηκε έως τις 31/12/2016, χρόνο παραγραφής και για τη χρήση 2005.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68§2 Ν. 2238/94, σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης λόγω περαίωσης των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ)η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, **με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.**
- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, ορίζονται ρητώς τα εξής: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν

αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση** των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

- **Επειδή,** τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72§6 του Ν. 4174/13: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»
- **Επειδή,** σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.
- **Επειδή,** στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2003 - 2005. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και ανυπαρξίας φορολογικών στοιχείων κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθώς παραβιάζουν ευθέως την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου,

- **Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε επανακαταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

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

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραβίασης των συνταγματικών αρχών του κράτους Δικαίου απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

- **Επειδή**, στο άρθρο 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) ε) Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β)**

Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ...Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους». Επιπλέον, με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζονται τα ακόλουθα: «...Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα».
- **Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....» κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, η

προσφεύγουσα τα έχει εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (76,21% στην χρήση 2003, 17,58% στην χρήση 2004, 17,35% στην χρήση 2005), καθιστώντας έτσι ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό. Ως εκ τούτου, η προσφυγή καταρχήν της φορολογικής διοίκησης στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό** των αποτελεσμάτων για τις διαχειριστικές περιόδους 26/11/2003-31/12/2003 έως και 01/01/2005-31/12/2005 κρίνεται βάσιμη και ορθή. Εφαρμόζοντας, ωστόσο, τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, τα τελικά καθαρά κέρδη των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων υπολογίσθηκαν ορθώς λογιστικά, καθώς αυτά υπερτερούσαν έναντι των εξωλογιστικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 26/11/2003– 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	749,54€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	2.023,77€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	269,38€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών βάσει της παρούσας απόφασης	30,78€
Διαφορά στην εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α.. βάσει της παρούσας απόφασης	6,16€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	323,26€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	36,94€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	7,39€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	673,91€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	674,59€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	809,51€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	1.484,10€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	6.317,79€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	17.058,06€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	7.897,23€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών βάσει της παρούσας απόφασης	315,96€
Διαφορά στην εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α.. βάσει της παρούσας απόφασης	63,19€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	9.476,68€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	379,15€
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθ. τέλη χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	75,83€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	18.208,04€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	5.686,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	6.823,22€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	12.509,24€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	9.360,63€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	26.474,88€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	11.232,76€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	13.479,31€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	24.712,07€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	8.824,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	10.589,95€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	19.414,91€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

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

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

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).