



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-05-2019

Αριθμός Απόφασης: 1337

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με του – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008)**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** με το οποίο απέστειλε στη **Δ.Ο.Υ.** την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοί της στην επιχείρηση με δ.τ. και **Α.Φ.Μ.**, για τις χρήσεις από 2003 έως 2011.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην παραπάνω ελεγχόμενη επιχείρηση προέκυψε ότι αυτή έλαβε και εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης, όπως καταγράφονται, στην παραπάνω Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ..

Από τον έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων επιτηδευματίας, ήτοι με **ΑΦΜ**, αρμοδιότητας της **Δ.Ο.Υ.**, είχε μια συναλλαγή με την παραπάνω επιχείρηση και συγκεκριμένα έλαβε από την με **Α.Φ.Μ.** ένα φορολογικό στοιχείο αξίας, καθαρού ποσού 5.500 ευρώ, στη χρήση 2007.

Το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τη προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. κρίθηκε ΕΙΚΟΝΙΚΟ για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, για την επιχείρηση με δ.τ. και **Α.Φ.Μ.**

Μετά το προαναφερόμενο έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.**, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου κατά του προσφεύγοντος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρα 66 & 68 Ν.2238/1994), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου

Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 2.200,00**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της καθαρής αξίας 5.500,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 1.045,00 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 6.545,00 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (περί Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι:

A/A	ΕΙΚ. ΠΑΡ/ΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΡ/ΜΟΥ
1	Τ.Π.Υ.	 με Α.Φ.Μ.	5.500,00	5.500,00 X 40% = 2.200,00

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Άρθρα 66 & 68 Ν.2238/1994) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008)**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 3.066,44 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στην αύξηση του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις του προσφεύγοντος κατά 5.500,00 ΕΥΡΩ (από 18.945,00 ΕΥΡΩ σε 24.445,00 ΕΥΡΩ), λόγω του ότι η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου προστέθηκε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως λογιστική διαφορά.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 2.025,21 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν είχε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, ύψους 1.045,00 ΕΥΡΩ, καθώς δεν κατείχε νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017), ήταν η έκδοση, της με αρ. της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου

01/01/2007 – 31/12/2007, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 522,50**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε μη νόμιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 έκπτωση φόρου εισροών, ποσού 1.045,00 ΕΥΡΩ, με βάση το ως άνω ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε (ποσό έκπτωσης 1.045,00).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση όλων των επίδικων πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 επειδή δεν υπάρχει Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων καθώς καταργήθηκε η θέση με το Ν.4389/2016, με τη σύσταση της Α.Α.Δ.Ε. και επειδή στις πράξεις δεν αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, αλλά ούτε και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου. Βάσει των ανωτέρω οι πράξεις είναι άκυρες.
2. Μη νόμιμες οι πράξεις της φορολογικής αρχής για το Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα Φ.Π.Α. λόγω παραγραφής, καθόσον δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου στην ελεγχόμενη χρήση 2007 (περαίωση ή τακτικός έλεγχος), απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης
3. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας
4. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη
5. Παραγραφή της χρήσης 2007, καθώς δεν αποτελεί νέο στοιχείο η πληροφοριακή έκθεση του ή άλλης ελεγκτικής αρχής, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου στοιχείων τα οποία θα μπορούσε να ερευνήσει και η ίδια φορολογική αρχή εντός πενταετίας.
6. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και κατάχρηση εξουσίας των αρμοδίων, λόγω ανύπαρκτης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 37, του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 2, παρ. 1 & 2 του Ν.4389/2016 ορίζεται ότι: 1. Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ. Γ.Δ. Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον παρόντα νόμο και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη.

2. Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- α) τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και την είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων,

β) την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξη δημοσίων εσόδων,
γ) τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 41, παρ. 2 του Ν.4389/2016 ορίζεται ότι: «2. Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής:

α) Οι οργανικές μονάδες Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, που υπάγονται στην Γ.Γ.Δ.Ε., όπως καθορίζονται στις διατάξεις του π.δ. 111/2014 (Α' 178 και 25) και τα συλλογικά όργανα της Γ.Γ.Δ.Ε. μεταφέρονται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και αποτελούν στο σύνολό τους υπηρεσίες και συλλογικά όργανα της Αρχής.

β) Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται:

αα) ο όρος «Φορολογική Διοίκηση» ή «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων» και οι υπηρεσίες αυτής νοούνται η Αρχή και οι υπηρεσίες αυτής και

ββ) «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων» ή «Γενικός Γραμματέας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων» νοούνται ο «Διοικητής» ή το «Συμβούλιο Διοίκησης» της Αρχής, κατά λόγο αρμοδιότητας. Σε περίπτωση αμφιβολίας, νοείται ο Διοικητής».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης έκδοσης όλων των επίδικων πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 επειδή δεν υπάρχει Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων καθώς καταργήθηκε η θέση με το Ν.4389/2016, με τη σύσταση της Α.Α.Δ.Ε. είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων» νοείται ο «Διοικητής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 16, παρ. 1 και άρθ. 17 παρ.2 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης....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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 62, παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1086/2-4-2001 ορίζεται ότι: «.....η Α.Ε.Π. πρέπει να περιέχει στο σώμα της αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (Σ.Τ.Ε. 1645/91).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις από σχετικές εκθέσεις αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως τα δελτία πληροφοριών – εκθέσεις ελέγχου άλλων Δ.Ο.Υ που ελήφθησαν υπόψη, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος και οι σχετικές διαπιστώσεις, η κείμενη νομοθεσία καθώς και ο τρόπος με τον οποίο προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα δεν υπάρχει νομική βάση ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων. Επιπρόσθετα, ο τρόπος υπολογισμού των φόρων και των προστίμων παρουσιάζεται αναλυτικά στις προσβαλλόμενες πράξεις.

Σχετικά με το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4, του άρθρου 84, του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: 2. «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -

Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις

φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 και 2, του άρθρου 57, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.....

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 49, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/2001 «Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.),.....».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 3296/2004 «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3522/22-12-2006 ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα

έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Στο άρθρο 14 «1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται:

α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει των βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

ββ. Επί επιχειρήσεων αμιγώς παροχής υπηρεσιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

γγ. Επί μικτών επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων και παροχής υπηρεσιών, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

δδ. Επί αμιγώς ελευθέρων επαγγελματιών, μέχρι εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.

εε. Επί ελευθέρων επαγγελματιών με παράλληλη άσκηση εμπορικής δραστηριότητας πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων ή και παροχής υπηρεσιών, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ για το σύνολο των δραστηριοτήτων και με την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδα-αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος πλέον των ακαθάριστων εσόδων από την τυχόν άσκηση εμπορικής δραστηριότητας παροχής υπηρεσιών είναι κατώτερα ή ίσα των εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Το ίδιο όριο των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ αθροιστικά για το ελευθέριο επάγγελμα και την εμπορική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών, ισχύει και σε περίπτωση παράλληλης άσκησης μόνο των δύο αυτών δραστηριοτήτων.

β. Δηλώσεις επιχειρήσεων που άσκησαν δραστηριότητες των υποπεριπτώσεων αα', ββ' και γγ' της προηγούμενης περίπτωσης α' και δεν τήρησαν βιβλία, επειδή δεν είχαν σχετική υποχρέωση.....

3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 **εξαιρούνται:**

α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

γ. Δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη.

δ. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες υπάρχουν κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί.

ε. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου.

Περαιτέρω στην παρ. 7 του άρθρου 17 ορίζεται ότι: «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκρμών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου»,

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων, καθώς και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων. Επίσης με απόφαση του ίδιου Υπουργού καθορίζεται ο τρόπος επιλογής δείγματος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17, οι οποίες ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1027/22.2.2005 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της [παρ. 3](#) καθορίζονται περιπτώσεις δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που ενώ κατ' αρχήν είναι υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης κατά την [παρ. 1](#), τελικά εξαιρούνται αυτής για συγκεκριμένους λόγους.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις αυτές εξαιρούνται της περαίωσης:

α) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις που βαρύνονται με παραβάσεις του ΚΒΣ, ανεξαρτήτως αν οι παραβάσεις αυτές αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στην παραπάνω διαδικασία περαίωσης κατά την [παρ. 1](#) ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στη διαδικασία αυτή. Ως παραβάσεις που επισύρουν την εξαίρεση θεωρούνται οι παραβάσεις που αναφέρονται στις [παρ. 3, 4](#) και [6 του άρθρου 30](#) του ΚΒΣ, δηλαδή οι παραβάσεις αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και από το αν επηρεάζουν ή όχι τελικώς το κύρος των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις [παρ. 7](#) και [8 του ίδιου άρθρου 30](#) του ΚΒΣ.

Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει εφόσον πρόκειται για παραβάσεις του ΚΒΣ για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έχουν ήδη επιδοθεί στον επιτηδευματία οι οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (ΥΣΕ) από τις ελεγκτικές υπηρεσίες (....., Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ).

Οποιοσδήποτε άλλες διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του ΚΒΣ, πέραν αυτών που αναφέρονται στις [παρ. 3, 4 και 6 του άρθρου 30](#) του ΚΒΣ, δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται όμως βεβαίως σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα για τις **παραβάσεις αυτές σχετικά πρόστιμα**.

β) Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως για το σύνολο των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, δηλαδή τόσο για τις υπαγόμενες δραστηριότητες στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης κατά την [παρ. 1](#) όσο και για τις τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες που δεν υπάγονται στη διαδικασία αυτή, καθώς και δηλώσεις που υποβάλλονται μεν εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς ως προς τα δεδομένα αυτά (π.χ. εσφαλμένος προσδιορισμός καθαρών κερδών βάσει βιβλίων και στοιχείων κ.λπ.). Σημειώνεται ότι ειδικά ως προς το ΦΠΑ απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων περιοδικών δηλώσεων.

Επισημαίνεται εξάλλου ότι εάν έστω και σε μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ έχει υποβληθεί δήλωση πέραν των προβλεπόμενων προθεσμιών ή εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς για τα βάσει βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

Εξαιρετικά, εκπρόθεσμες αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τις ανωτέρω φορολογίες έως και 26.11.2004 στο πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 18 έως και 20 του Ν.[3259/2004](#) για χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 έως και 31.12.2003, υπάγονται στη διαδικασία περαίωσης, με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς βάσει των βιβλίων και στοιχείων και **για τις δύο αυτές φορολογίες**.

γ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες δεν υποβάλλονται εμπροθέσμως ή υποβάλλονται εμπροθέσμως αλλά ανακριβώς οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών ή φορολογικών αντικειμένων με βάση το σύνολο και εν προκειμένω των δεδομένων των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι γενικά, λοιποί ειδικοί φόροι, τέλη ή εισφορές κ.λπ.).

Ειδικά ως προς τον παρακρατούμενο φόρο μισθωτών υπηρεσιών απαιτείται η εμπρόθεσμη υποβολή της οριστικής δήλωσης και όχι κατ' ανάγκη και των οικείων προσωρινών δηλώσεων.

Εξαιρετικά, επίσης, σε ότι αφορά τις λοιπές φορολογίες ή αντικείμενα για τα οποία δεν προβλέπεται η υποβολή οριστικής δήλωσης, δεν υφίσταται εξαίρεση, εφόσον οι οικείες δηλώσεις των φορολογιών ή αντικειμένων αυτών υποβάλλονται το αργότερο μέχρι το χρόνο που υποβάλλεται η εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας χρήσης και με την προϋπόθεση βεβαίως ότι είναι ακριβείς με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

δ) Δηλώσεις που υποβάλλονται με οποιαδήποτε γενικά επιφύλαξη που αφορά υπαγόμενες στη διαδικασία περαίωσης δραστηριότητες κατά την [παρ. 1](#).

Σημειώνεται ότι και εν προκειμένω εάν έστω και για μία από τις δύο φορολογίες εισοδήματος ή ΦΠΑ υποβληθεί δήλωση με επιφύλαξη ως προς τις πιο πάνω δραστηριότητες, εξαιρείται της διαδικασίας περαίωσης συνολικά η οικεία χρήση.

ε) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες κατά τον χρόνο υποβολής τους υπάρχουν και δεν έχουν ακόμη ελεγχθεί κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

στ) Δηλώσεις που αφορούν χρήσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Ειδικά για τις χρήσεις που έληξαν από 1.1.2003 και εφεξής, για τις οποίες έχουν ενδεχομένως ήδη εκδοθεί μέχρι σήμερα εντολές τακτικού ελέγχου, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ υπάγονται στην ανωτέρω διαδικασία περαίωσης, εφόσον δεν έχει γίνει θεώρηση από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#) και 3 του άρθρου 49 του Ν. [2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 έχει υποβληθεί η με αριθ. καταχ. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και η με αριθ. καταχ. Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένου) δεν είχαν επιδοθεί στον προσφεύγοντα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτής ως ειλικρινούς, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ – Ν. 4337/2015, του Ν.2238/1994, του Ν.2859/2000 και του Ν.2523/1997 – Ν4472/2017 στον προσφεύγοντα, από τη **Δ.Ο.Υ.** στη χρήση 2007, με αφορμή το με αρ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης με **ΑΦΜ**, το οποίο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή των ως άνω δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς**, εφόσον: α) δεν υπάγονται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με

βάση το καθορισθέν με τις ΠΟΛ. 1035/2009 και 1088/2011 δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον **το προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο** παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α΄ της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994 καθώς και των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 57 και παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη, συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., για τη χρήση 2007 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο

της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

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, 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, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος αφενός έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, με τα οποία διαπιστώνεται και αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 έλαβε από την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, αφετέρου διενήργησε δικές του ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις. Οι λόγοι που αποδεικνύουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις παρουσιάζονται εκτενώς στην ενότητα «5.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Ενδεικτικά αναφέρουμε μερικές από τις διαπιστώσεις που αποδεικνύουν ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της.

Επειδή, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ελεγχόμενης Α.Ε. δήλωσαν από μόνιους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη ΑΕ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθ. 12 ν.3888/2010.

Επειδή, η εταιρία δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' β' υλών, όσες δήλωσε στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αρθ 20 ,(Οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ κατά το ποσοστό των 98% και πλέον)

Επειδή, από τους ελέγχους του, σε πλείστες περιπτώσεις οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα αφού κατέθετε η ίδια η εκδότρια ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια.

Οι Τραπεζικές κινήσεις σκοπό είχαν να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές(ανακύκλωση χρημάτων)

Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

Επίσης οι εξοφλήσεις που αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά γίνονταν πάντα με μετρητά χωρίς την οριζόμενη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθ 18 του Π.Δ. 186/92,

Επειδή σε πολλές περιπτώσεις η ελεγχόμενη Α.Ε. εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή)

Επειδή η ελεγχόμενη ΑΕ ,στις χρήσεις αυτές εμφάνιζε και απασχόληση προσωπικού, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση έβαινε μειούμενο.

Επειδή καταχώρησε στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών αρθ 20 κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά ,όπως αποδεικνύονται από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχων του Κ.Β.Σ. , διαφορετικών ελεγκτών και Υπηρεσιών (.....Δ.Ο.Υ. όλης της επικράτειας).

Επειδή ό ίδιος ο κ. δήλωσε στους ελεγκτές του (.....) ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν επί τιμολογίων που τους είχε εκδώσει, το ποσό αυτό που του όφειλε το Δημόσιο, ανεγράφη στην χρήση 2003 ως δαπάνες της ελεγχόμενης με σκοπό να μειώσει με αυτόν τον τρόπο τα ανείσπρακτα έσοδά του, παρόλο που δεν προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή, τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων του και των άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και ειδικότερα ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της ελεγχόμενης στις χρήσεις 2003 έως και 2011 **κρίθηκαν εικονικές** στο σύνολο τους, αφού το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να προβεί σε κατασκευές χωρίς α΄ β΄ ύλες, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗ- ΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2003	6.306.133,95	477.876,95	5.230.311,01	5.708.187,96	90,52	91,63
2004	21.856.592,37	393.014,97	20.131.583,39	20.524.598,36	93,91	98,09
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00

2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00
------	-----------	------	--------------	--------------	--------	--------

Επειδή, η περιγραφή της εργασίας που αναφέρεται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι πολύ αόριστη (επισκευή καρότσας φορτηγού) χωρίς να γίνεται αναλυτική περιγραφή της εργασίας που έγινε ή και των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.

Επειδή, δεν προσκόμισε στον έλεγχο ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης της αξίας του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αποδεικνύει τη διαπίστωση περί εικονικότητας του υπό έλεγχο ληφθέντος φορολογικού στοιχείου.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.´´ «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1071/2015: ...«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου».

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα): ...« Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

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

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

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, διότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία και ειδικά στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης της αξίας του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου. Η επίκληση της καλοπιστίας μπορεί να εγερθεί όταν ληφθεί στοιχείο από συναλλασσόμενο που έχει τη δυνατότητα συναλλακτικά να παρέχει σε συγκεκριμένη περίοδο την όποια υπηρεσία ή είδος, κάτι που στην περίπτωση της, για τη χρήση 2007, δεν συντρέχει.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και κατάχρησης εξουσίας των αρμοδίων, λόγω ανύπαρκτης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος, αρχές οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση

συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλότειστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Όλες δε οι εκθέσεις ελέγχου βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διακρίνονται για την πληρότητα και ακρίβεια τους και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι προαναφερόμενες αρχές και η φορολογική αρχή κινήθηκε μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008)**, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Πρόστιμο / (5.500,00 X 40%)	2.200,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.200,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 –**

31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά Φόρου (Πιστωτικό ποσό)	479,04
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.103,23
Πρόσθετος φόρος (120%)	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	791,14
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	693,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.066,44

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Χρεωστικό Υπόλοιπο	1.045,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	522,50
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	457,71
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.025,52

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Πρόστιμο / (1.045,00 X 50%)	522,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	522,50

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.