



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05/02/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 286

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** - **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και δ) της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου

6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **11-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 35.958,05 €, λόγω λήψης δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 179.790,24 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ 3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και της παρ 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, οικον. έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 61.891,57 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 62.120,57 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 7.502,01 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 131.514,15 €, λόγω προσθήκης στα καθαρά κέρδη της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και έτερων μη εκπιπτόμενων δαπανών, ως λογιστικών διαφορών.

-Με την υπ' αριθ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 6.426,68 € και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 31.309,88 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 31.425,75 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 62.735,63 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του φόρου εισροών, των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την υπ' αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (πρώην άρθρο 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 17.975,88 €, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση δεκαοκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 179.790,24 € πλέον ΦΠΑ 35.951,76 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από 11/09/2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-

31/12/2013, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 66 του Ν. 2238/1994 και 48 του Ν. 2859/2000, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./2016 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΒ/2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΑΘΗΝΩΝ προς τη Δ.Ο.Υ. Δράμας (αριθ. πρωτ. εισερχομένου/2014), που αφορά στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα προέβη κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, στη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 41.600,00 € πλέον ΦΠΑ 9.568,00 € με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» - ΑΦΜ, στη λήψη ένδεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 125.890,24 € πλέον ΦΠΑ 23.554,76 € με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» - ΑΦΜ και στη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 12.300,00 € πλέον ΦΠΑ 2.829,00 € με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» - ΑΦΜ, όπως απεικονίζονται στους ακόλουθους πίνακες:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

ΕΚΔΟΤΗΣ «..... του» - ΑΦΜ

| Α/Α | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΑΞΙΑ € | ΦΠΑ € | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
|-----|-----------------------------|------------------|-----------------|--|
| 1 | ΤΠΥ/13 | 7.700,00 | 1.771,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 2 | ΤΠΥ/13 | 6.400,00 | 1.472,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 3 | ΤΠΥ/13 | 11.800,00 | 2.714,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 4 | ΤΠΥ/13 | 2.700,00 | 2.921,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 5 | ΤΠΥ/13 | 3.000,00 | 690,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| | ΣΥΝΟΛΟ | 41.600,00 | 9.568,00 | |

ΕΚΔΟΤΗΣ «..... του» - ΑΦΜ

| Α/Α | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΑΞΙΑ € | ΦΠΑ € | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
|---------------|-----------------------------|-------------------|------------------|--|
| 1 | ΤΠΥ/13 | 9.500,00 | 2.185,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 2 | ΤΠΥ/13 | 10.800,00 | 1.404,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 3 | ΤΠΥ/13 | 10.800,00 | 1.404,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 4 | ΤΠΥ/13 | 9.500,00 | 2.185,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 5 | ΤΠΥ/13 | 10.800,00 | 1.404,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 6 | ΤΠΥ/13 | 9.500,00 | 2.185,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 7 | ΤΠΥ/13 | 10.800,00 | 1.404,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 8 | ΤΠΥ/13 | 9.500,00 | 2.185,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 9 | ΤΠΥ/13 | 10.800,00 | 1.404,00 | Αποκομιδή απορριμμάτων Ενοτήτων |
| 10 | ΤΠΥ/13 | 9.500,00 | 2.185,00 | Καθαρισμός γραφείων |
| 11 | ΤΠΥ/13 | 24.390,24 | 5.609,76 | Μελέτη-Επίβλεψη- Τοποθέτηση 7 συστημάτων διαβαθμισμένης συμπίεσης αποκομιδής απορριμμάτων στα όρια του |
| ΣΥΝΟΛΟ | | 125.890,24 | 23.554,76 | |

ΕΚΔΟΤΗΣ «.....» ΤΟΥ» - ΑΦΜ

| Α/Α | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΑΞΙΑ € | ΦΠΑ € | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
|-----|-----------------------------|----------|----------|--|
| 1 | ΔΑ-ΤΠΥ/13 | 8.500,00 | 1.955,00 | ΜΕΛΕΤΗ-ΕΠΙΒΛΕΨΗ- ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ & ΑΠΟΚΑΤ ΠΕΡΙΒΑΛ. ΧΩΡΟΥ- ΤΟΠΟΘ. 2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟΓΕΙΩΝ ΚΑΔΩΝ ΔΙΑΒΑΘΜ. ΣΥΜΠΙΕΣΗΣ ΣΤΟ |

| | | | | |
|---|-----------------|------------------|-----------------|---|
| 2 | ΔΑ-ΤΠΥ/13 | 3.800,00 | 874,00 | ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ ΣΤΟ ΚΔΑΥ ΜΕ ΧΡΗΣΗ JSB & ΦΟΡΤΗΓΩΝ |
| | ΣΥΝΟΛΟ | 12.300,00 | 2.829,00 | |

Περαιτέρω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης δύο (2) Τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, συνολικής αξίας 7.760,00 € πλέον ΦΠΑ 1.784,80 € καθόσον διαπίστωσε ότι η εκδότρια εταιρία έχει κριθεί από τους φορολογικούς ελέγχους ως φορολογικά ανύπαρκτη, μη δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και ο επιδιωκόμενος σκοπός της ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Απαράδεκτη, (εκπρόθεσμη) η έκδοση της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014), η οποία της επιδόθηκε στις 13-09-2019. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε στις 11-09-2019, ήτοι μετά την προθεσμία ενός μηνός από την υποβολή του σημειώματος των αντιρρήσεων της, την 23-07-2019. Παραβίαση των προϋποθέσεων έκδοσης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου (Αρ. 34 Κ.Φ.Δ.). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του ΚΦΔ. Στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω πράξη είναι νομικά εσφαλμένη, εφόσον ερείδεται σε έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και όχι κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, όπως επιτάσσει το αρ. 34 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. Επικουρικά, στην εν λόγω έκθεση δεν αναφέρονται καν τα νέα στοιχεία στα οποία βασίστηκε η εκδούσα αρχή προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
- 2) Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2253/1997 δια της υπ' αριθμ. 393/11-9-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Σύμφωνα με την παρ. 30 του αρ. 72 (τέως αρ.66 παρ.2) του Κ.Φ.Δ ορίζεται ρητώς ότι: «*Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος....*» (βλ. σχετ. ΠΟΛ 1210/2013). Ειδικότερα, από την σχετική έκθεση της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι τα τιμολόγια έκδοσης του προς την προσφεύγουσα εξεδόθησαν μετά την 25.07.2013. Το αντίστοιχο προκύπτει και τα τιμολόγια έκδοσης του του προς την ίδια που εκδόθηκαν και αυτά μετά την 25.07.2013.
- 3) Από την νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. Υποθέσεις C-80/11 και C-142/11, σκέψεις 37-39), προκύπτει ότι το δικαίωμα των υποκειμένων στο φόρο να εκπίπτουν από

τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της ένωσης, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Εξάλλου η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από την κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή (C-85/95). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα των εκμηδενισμό της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για έκπτωση. Τούτων έπεται ότι ο καλόπιστος λήπτης νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, έχει δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του Φ.Π.Α. που ο ίδιος οφείλει το ποσό του Φ.Π.Α. που αυτός κατέβαλε ως λήπτης τιμολογίων για προϊόντα ή υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν. Η δε τυχόν απάτη του φερόμενου εκδότη του φορολογικού στοιχείου δεν δύναται να αντιταχθεί εκ μέρους της φορολογικής αρχής στον λήπτη, προκειμένου ο τελευταίος να μην ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α (σχετ και C-277/14). Στην υπό κρίση περίπτωση, για τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέχρι την 25/07/2013, από το άρθρο 18 του Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου». Για τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μετά την 25/07/2013 ισχύουν τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση ββ' του τρίτου εδαφίου της παρ.2 του αρ. 55 του Κ.Φ.Δ. Σχετική με τα ανωτέρω είναι και η ΠΟΛ1210/2013, όπου αναφέρεται ρητά ότι ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή με αξιόγραφα πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου και έχει καταθέσει στην Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά. Πλημμελής αιτιολογία. - Όπως αποδεικνύεται, η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, αναφορικά με τις συναλλαγές που της παρασχέθηκαν από τις εν λόγω ατομικές επιχειρήσεις καθώς και την ανώνυμη εταιρεία Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της προέβη στην παροχή υπηρεσιών καθαριότητας σε Οργανισμούς (λ.χ.), κατόπιν συμμετοχής της σε διαγωνισμό που είχαν προκηρύξει οι εν Όμως, προκειμένου να καταστεί δυνατή η απρόσκοπτη παροχή των υπηρεσιών καθαριότητας στους αντισυμβαλλόμενους, της δόθηκε το συμβατικό δικαίωμα να χρησιμοποιεί τρίτους-υπερεργολάβους, οι οποίοι θα παρείχαν για λογαριασμό της τις εν λόγω συμφωνημένες

υπηρεσίες καθαριότητας. Συνεπώς, οι καταλογιζόμενες σ' αυτήν παραβάσεις περί αποδοχής-λήψης εικονικών τιμολογίων είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες.

α) Αναφορικά με τα τιμολόγια έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του του: Η φορολογική διοίκηση έκρινε όλως αβάσιμα και χωρίς να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία ότι η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση δεν τελούσε σε καλή πίστη και συμμετείχε συνειδητά στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη γνωρίζοντας ότι τα σχετικά φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκαν η υπ' αριθ./2013 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών με το, η υπ' αριθ./2013 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών Αποκομιδής Απορριμμάτων, το από 08/01/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, μεταξύ της προσφεύγουσας και του, με αντικείμενο υπεργολαβίας τον καθαρισμό γραφείων του ως, το από 08/01/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, μεταξύ της προσφεύγουσας και του, με αντικείμενο υπεργολαβίας την αποκομιδή και απόθεση απορριμμάτων, Κατάσταση Συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ 16 του Ν. 1882/1990, η υπ' αριθ. πρωτ./2013 Βεβαίωση του για την καλή εκτέλεση των έργων από τον εργολάβο και τον υπεργολάβο, το από 29-4-2013 Γραμμάτιο Είσπραξης της, με το οποίο, όπως αναφέρεται ρητά επ' αυτού, εξοφλήθηκαν τα υπ., και Τ.Π.Υ. καθώς και επιταγή της έκδοσης της προσφεύγουσας σε διαταγή του Εκ των ανωτέρω προκύπτει μια γενικόλογη κρίση της ελεγκτικής αρχής, πλημμελώς αιτιολογημένη.

β) Ως προς τα τιμολόγια εκδόσεως του του: Αντίστοιχα η φορολογική διοίκηση έκρινε όλως αβάσιμα και χωρίς να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία ότι η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση δεν τελούσε σε καλή πίστη και ότι υπήρχε ενσυνείδητη συμμετοχή της λήπτριας των φορολογικών στοιχείων στην διαπραχθείσα φορολογική απάτη. Παράλληλα αγνόησε όλα τα έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 22/07/2019 υπόμνημα των απόψεων της, από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Μετά τη λήξη της συνεργασίας της με τον και προκειμένου να συνεχιστεί η παροχή υπηρεσιών καθαριότητας και αποκομιδής απορριμμάτων για λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου, ανέθεσε στον υπεργολάβο τον καθαρισμό των γραφείων του και την αποκομιδή απορριμμάτων, ο οποίος παρείχε τις υπηρεσίες του από τον Αύγουστο έως και τον Δεκέμβριο του 2013. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυποβλήθηκαν οι υπ' αριθ. πρωτ./2014 και/2014 Βεβαιώσεις του για την καλή εκτέλεση των έργων από τον εργολάβο και τον υπεργολάβο, η υπ' αριθ./2013 σύμβαση για προμήθεια οικολογικών συστημάτων_ βυθιζόμενων κάδων διαβαθμισμένης συμπίεσης, μεταξύ της προσφεύγουσας και

του , που αφορά στη μελέτη -επίβλεψη -τοποθέτηση 7 συστημάτων διαβαθμισμένης συμπίεσης αποκομιδής απορριμμάτων στα όρια του , η υπ' αριθ. /2013 Σύμβαση για προμήθεια από «Προώθηση της Ανακύκλωσης-Βιώσιμης Διαχείρισης και Εισαγωγής Καινοτόμων Υπόγειων Συστημάτων Διαβαθμισμένης Συμπίεσης Απορριμμάτων στο», μεταξύ της προσφεύγουσας και του , το από 01/12/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, μεταξύ της προσφεύγουσας και του , με αντικείμενο υπεργολαβίας την επίβλεψη-τοποθέτηση και αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, τοποθέτηση 11 συστημάτων υπόγειων κάδων διαβαθμισμένης συμπίεσης του με την χρήση χωματουργικών μηχανημάτων για το διάστημα από την υπογραφή του παρόντος έως και την 31/12/2013, η υπ' αριθ. πρωτ. /2015 βεβαίωση του για την καλή εκτέλεση του έργου. Επομένως τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με λήπτρια την προσφεύγουσα, αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, δηλαδή σε πραγματική παροχή υπηρεσιών του στους αντισυμβαλλόμενους , με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικής συναλλαγής να τυγχάνει αβάσιμος. Τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με επιταγές της , έκδοσης της προσφεύγουσας σε διαταγή του

γ) Αναφορικά με τα τιμολόγια εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του του : Η φορολογική διοίκηση έκρινε αβάσιμα και χωρίς να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία ότι η προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν τελούσε σε καλή πίστη και ότι υπήρχε ενσυνείδητη συμμετοχή της λήπτριας των φορολογικών στοιχείων στην διαπραχθείσα φορολογική απάτη. Παράλληλα (ο έλεγχος) αγνόησε τα δύο συμφωνητικά τα οποία σύναψε με αντισυμβαλλόμενο τον και τις επιταγές της , έκδοσης της προσφεύγουσας σε διαταγή του, που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το από 22/07/2019 υπόμνημα των απόψεων της και που αποδεικνύουν ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Προσκομίζεται η από 29-01-2015 Βεβαίωση της , με την οποία βεβαιώνεται η εκτέλεση του έργου από την προσφεύγουσα, βάσει της από 06/11/2013 υπογραφείσας σύμβασης. Η ελεγκτική αρχή με παντελώς πλημμελή αιτιολόγηση απέτυχε να «ανατρέψει» το τεκμήριο της καλής πίστης το οποίο απολαμβάνει η προσφεύγουσα λόγω της εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών με την έκδοση αξιογράφων (επιταγών) και πληρωμής αυτών.

δ) Ως προς τα τιμολόγια έκδοσης της ανώνυμης εταιρείας : Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη τα εν λόγω Τ.Π.Υ.. Αν και δεν κρίθηκαν ως εικονικά, εντούτοις τα απέρριψε, ως λογιστικές διαφορές, μη αναγνωρίζοντας τις εν λόγω δαπάνες, ερειδόμενη σε γενικόλογες κρίσεις και αόριστες και αντιφατικές αιτιολογίες.. Η εκδότρια κατά τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων είχε ενεργό

Συνεπώς εσφαλμένα και αβάσιμα απορρίφθηκαν οι δαπάνες αυτές, καθόσον αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εκπρόθεσμης έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και περί παραβίασης των προϋποθέσεων για την έκδοση τοιαύτης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: **«*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...*»**.

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : **«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές»**.

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999

σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της υπ' αριθ. 390/11-09-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, οικον. έτους 2014, λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στις παρ 2 και 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, στις παρ 1 και 5 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλοι ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) .. β) .. γ) .., δ) ... ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.».

Επειδή περαιτέρω, με την ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Στο άρθρο 23, μεταξύ

άλλων, ορίζεται: «..Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη **μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης** ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. ..». Στο άρθρο 25, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «...Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.». Στο άρθρο 34, μεταξύ άλλων, ορίζεται: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει 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. Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στις περιπτώσεις που: α)... β)...Τέλος στην περίπτωση που εκδίδεται διορθωτικός προσδιορισμός φόρου μετά από διενέργεια πλήρους ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εφόσον προκύψουν νέα στοιχεία (σχετική η παράγραφος 5 του άρθρου 25 ν.4174/2013).».

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».

Επειδή, με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 34 του ΚΦΔ, στο οποίο ορίζεται ότι «ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα», θεσπίζεται πρόβλεψη για παρέκκλιση από την αρχή της οριστικότητας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, μέσω δυνατότητας για μεταγενέστερη διόρθωση ήδη εκδοθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. Επισημαίνεται ότι ανάλογη πρόβλεψη υπήρχε και επί του προϊσχύσαντος δικαίου, μέσω της έκδοσης τόσο συμπληρωματικών όσο και μερικών φύλλων ελέγχου, βάσει του άρθρου 68 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ, αλλά και ανάλογων διατάξεων στις λοιπές φορολογίες. Ως νέο δε στοιχείο, η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 25, στο οποίο γίνεται παραπομπή, ορίζει κάθε στοιχείο το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, με βάση τον οποίο είχε εκδοθεί η αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που μεταγενέστερα τροποποιείται. [...]. Το ερμηνευτικό ζήτημα που γεννάται είναι πότε το αρμόδιο όργανο μπορεί να διενεργήσει έλεγχο σε φορολογική υπόθεση που είχε και στο παρελθόν ελεγχθεί, ή, με άλλη διατύπωση, πότε μια φορολογική υπόθεση οριστικοποιείται κατόπιν ελέγχου. Το ζήτημα αυτό τίθεται

καθώς η διατύπωση της διάταξης δεν κάνει λόγο για μεταγενέστερη διόρθωση διορθωτικού προσδιορισμού γενικά, αλλά διορθωτικού προσδιορισμού που έχει εκδοθεί *κατόπιν πλήρους* φορολογικού ελέγχου. Συναφής με τη διάταξη του δευτέρου εδάφιου είναι και η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5 του ΚΦΔ με την οποία οριοθετείται το δικαίωμά επανελέγχου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης. [...] (Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος – Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ 859-860). Εξ αντιδιαστολής στην ως άνω διάταξη, προκύπτει, ότι σε περίπτωση διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, η φορολογική διοίκηση μπορεί να επανέλθει στο ίδιο φορολογικό έτος και να ελέγξει έσοδα και εισοδήματα, που βάσει της αρχικής εντολής, δεν αποτέλεσαν αντικείμενο του μερικού ελέγχου, εντός της πενταετούς προθεσμίας, πριν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τον καταλογισμό φόρων.

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 της **παραγράφου 1 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας....*».

Επειδή, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα μεταγενέστερης διόρθωσης ήδη εκδοθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν πλήρους ελέγχου, ούτε θέμα νέων στοιχείων. Από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και ο έλεγχος διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη εκθέσεων και έκδοση πράξεων, εντός της πενταετούς προθεσμίας πριν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων και φόρων στην εν λόγω χρήση.

Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου ΦΠΑ αρ 6 του Ν. 2523/1997

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.**».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2 εδ δ΄ του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «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 πρόστιμο ισόποσο με το **πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι**».

Επειδή, δυνάμει του άρθρου **3 παρ. 4 του Ν.4337/2015** (ΦΕΚ Α 129), καταργήθηκαν ρητά από την 01/12/2015 οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «**Η περίπτωση δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων**».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179) και της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το **πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή**».

Επειδή, σύμφωνα με την με την **ΔΕΛ Γ 1080615 ΕΞ 2017**, της ΑΑΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (Φ.Ε.Κ. 74 Α/19.5.2017) αναφορικά με πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία), ορίζεται ότι: «...Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ανωτέρου άρθρου, οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για παραβάσεις για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου, ήτοι 13.05.2017, δεν είχαν εκδοθεί

οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, καθώς και για εκκρεμείς κατά την ίδια ημερομηνία υποθέσεις, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Συνεπώς, βάσει των προεκτεθέντων διατάξεων, η υπ' αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (νυν 79 του Ν. 4472/2017), που αφορά στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, εκδόθηκε νόμιμα και ορθά επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο, ήτοι 50% του ΦΠΑ και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών λόγω καλοπιστίας της λήπτριας και περί αντιφατικότητας και ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή στο άρθρο 19 παρ 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».*

Επειδή, κατά έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβασή της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό. αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, Προς τούτο, αρκεί κατ' αρχήν να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς

ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες. (βλ. ΣΤΕ 1404/2015, 4629/2014, 116/2013, 505/2012, 1498, 4037- 4039/2011, 3528, 1126, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 347/2006, 511/2005).

Επειδή στο Αρ. Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«III. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ, ΠΛΑΣΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ή ΝΟΘΕΥΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

.....Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων διαπιστώνονται τα παρακάτω: 1. [...]

4. *Έκδοση εικονικών τιμολογίων - δελτίων αποστολής ή λοιπών στοιχείων, για εξυπηρέτηση κάποιου τρίτου ο οποίος αδυνατεί να εκδώσει φορολογικά στοιχεία, για διάφορους λόγους, όπως είναι η περίπτωση μη δήλωσης έναρξης εργασιών, ή η μη θεώρηση στοιχείων λόγω οφειλών προς το δημόσιο κ.λπ. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν συνήθως πραγματικές συναλλαγές οι οποίες όμως διενεργούνται από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).[...]*».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1097/2016** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **134/2016** γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).».

Επειδή στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 30 παρ 1 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο [...]».

Στο άρθρο 32 παρ 1 ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και δεν είναι δυνατόν, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, ασκείται δε αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., ΔΕΕ C-271/12, σκέψη 22).

Ωστόσο, η πάταξη της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί επίσης σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και προάγει η οδηγία περί ΦΠΑ (βλ., ΔΕΕ C-642/11).

Αν η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως ασκήθηκε δολίως δικαιούται να ζητήσει αναδρομικά την επιστροφή των εκπεσθέντων ποσών και στο εθνικό δικαστήριο απόκειται να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι το δικαίωμα αυτό

προβάλλεται δολίως. Ομοίως, ο υποκείμενος στον φόρο που γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ πρέπει, κατά την έννοια της έκτης οδηγίας, να θεωρηθεί ότι μετέχει στην απάτη αυτή και δη, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν ωφελείται ή όχι από τη μεταπώληση των αγαθών. Συνεπώς, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να αρνηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως αν αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη περί τον ΦΠΑ και μάλιστα ακόμα και αν η συγκεκριμένη πράξη πληροί τα αντικειμενικά κριτήρια στα οποία στηρίζονται οι έννοιες της παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτή και της οικονομικής δραστηριότητας. (βλ. Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις ΔΕΚ C-439/04 και C-440/04 σκέψεις 55-56, 59).

Εξάλλου, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει να μπορεί να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο επιχειρηματία να λάβει οποιοδήποτε μέτρο που θα μπορούσε ευλόγως να του ζητηθεί προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η πράξη την οποία αυτός πραγματοποιεί δεν έχει ως αποτέλεσμα τη συμμετοχή του σε φορολογική απάτη (βλ., υποθέσεις C-409/04, C-80/11 και C-142/11).

Επειδή σύμφωνα με τις παρ 3 και 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι: « 3. 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).... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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 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 οποιοδήποτε 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, 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, ιδιαίτερος στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική

κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ως λήπτρια εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων που αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές και έχουν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, τα οποία καλόπιστα θεώρησε ότι ήταν πράγματι εκείνα που της παρείχαν τις υπηρεσίες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα ακόλουθα: Η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 τηρούσε διπλογραφικά βιβλία και είχε, ως αντικείμενα εργασιών, τις υπηρεσίες μεσιτικού γραφείου ακινήτων έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης και τις υπηρεσίες καθαρισμού επαγγελματικών χώρων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ύστερα από το από 02/09/2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της: α) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 41.600,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» - ΑΦΜ, β) ένδεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 125.890,24 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» - ΑΦΜ και γ) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 12.300,00 € πλέον ΦΠΑ 2.829,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» - ΑΦΜ

Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αφού έλαβε υπόψη τα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις, που περιλαμβάνονται στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΑΣ, που συντάχθηκαν από ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Δράμας για τις ως άνω εκδότριες ατομικές επιχειρήσεις, καθώς, οι εν λόγω επιχειρήσεις, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις υπό κρίση συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές τους δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών τους, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησαν.

Στις επισυναπτόμενες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ των ελεγκτών της ως άνω ελεγκτικής αρχής αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα, ως προς τους φερόμενους ως εκδότες και τα επίμαχα παραστατικά:

- ❖ Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του
- Η ατομική επιχείρηση είχε αντικείμενο εργασιών εργασίες σκυροδέματος, και διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για το υπό κρίση έτος, εξέδωσε δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες επιτηδευματίες, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

- Ουδέποτε προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2013 στη φορολογική αρχή.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικείο οικονομικό έτος, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της παρ 1 του άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 για το έτος 2013, παρότι φέρεται να είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας.
- Υπέβαλε εκπρόθεσμα περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2013 χωρίς να καταβληθούν τα χρεωστικά ποσά που προέκυψαν, βάσει αυτών και δηλώθηκαν εισροές και δαπάνες προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι οποίες δεν προκύπτουν από πουθενά, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία και ούτε έχει δηλωθεί σαν αντισυμβαλλόμενος πελάτης από τρίτους για το έτος 2013.
- Δεν έχει προβεί κατά την ελεγχόμενη χρήση σε αγορές εμπορευμάτων και υλικών ούτε έλαβε υπηρεσίες από τρίτους – επιτηδευματίες ή νομικές οντότητες για εργασίες που φέρεται ότι εκτέλεσε.
- Προέβη σε έναρξη εργασιών κατά την 03/07/2013, με δραστηριότητα εργασίες σκυροδέματος, και δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
- Όπως προκύπτει από το απαντητικό έγγραφο που στάλθηκε από το ΙΚΑ – Υποκατάστημα και από την υποβληθείσα δήλωση Φ.Μ.Υ. του έτους 2013, ο εκδότης απασχόλησε μόνο τρεις (3) εργάτες για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήτοι Τ.Π.Υ., αριθμός δυσανάλογα μικρός σε σχέση με τα υποτιθέμενα εκτελεσθέντα τεχνικά έργα.
- Όπως προκύπτει από το απαντητικό έγγραφο που στάλθηκε από την Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών της Περιφερειακής Ενότητας ο εκδότης δεν είχε στην κατοχή του μηχανήματα έργου για την υλοποίηση των υπό κρίση τεχνικών έργων. Περαιτέρω δεν προκύπτει έκδοση δελτίων αποστολής, ή άλλων στοιχείων διακίνησης, για την διακίνηση υλικών και εμπορευμάτων στους τόπους εκτέλεσης των τεχνικών και οικοδομικών έργων.
- Ο εν λόγω εκδότης δεν προέβη σε περαιτέρω σύναψη συμβάσεων με άλλους υπεργολάβους, προκειμένου να δύναται να εκτελεστούν ομαλά και αποτελεσματικά τα έργα (που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) σύμφωνα με τους κανόνες της τεχνικής, δεδομένου ότι, δεν διέθετε την απαιτούμενη τεχνογνωσία, τεχνική κατάρτιση – εμπειρία και τον απαραίτητο πάγιο και τεχνικό εξοπλισμό.
- Από τις ημερομηνίες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ο εκδότης εμφανίζεται να υλοποιεί το ίδιο χρονικό διάστημα διαφορετικά δημόσια και τεχνικά έργα σε διαφορετικά χωρικά σημεία χωρίς να διαθέτει αντίστοιχα συνεργεία (προσωπικό).
- Ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων έγινε, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών και για να εμφανίζεται ότι τα αναγραφόμενα ποσά των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά.

- Για την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση συντάχθηκε η με αριθμό υπόθεσης/2016 έκθεση ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2016 ΑΕΠ Κ.Β.Σ., η οποία κατέστη οριστική.
- ❖ Ως προς την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του
.....
- Η ατομική επιχείρηση είχε αντικείμενο εργασιών τις οικοδομικές εργασίες, και διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για τα έτη 2011-2013, εξέδωσε τριάντα οκτώ (38) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες επιτηδευματίες, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.
 - Ουδέποτε προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2013 στη φορολογική αρχή.
 - Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικεία οικονομικά έτη, και δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.
 - Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών της παρ 1 του άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 για το έτος 2013, παρότι φέρεται να είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας.
 - Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών που υποβλήθηκαν από τρίτους, διαπιστώθηκε ότι δεν προέβη σε αγορές εμπορευμάτων- υλικών ούτε έχει λάβει υπηρεσίες από τρίτους.
 - Δεν διέθετε Φ.Ι.Χ. και δεν απασχόλησε προσωπικό.
 - Δεν διέθετε μηχανήματα για την υλοποίηση τεχνικών έργων που φέρεται να εκτέλεσε.
 - Από το περιεχόμενο των τιμολογίων που εξέδωσε προκύπτει ότι ο ανωτέρω εκδότης ήταν πολυπράγμων, (κατασκευάζει οπλισμένο σκυρόδεμα, τσιμέντα, φρεάτια, γυψοσανίδες, ενώ παρέχει υπηρεσίες εκσκαφών, υδραυλικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, θέρμανσης, λιθοδομής, τσιμεντόστρωσης, επισκευής οροφών και δοκών, τοποθέτησης κρασπέδων, αποκομιδής απορριμμάτων καθώς και κατασκευή ξύλινων στεγών, τοποθέτηση πλακιδίων κλπ) και φέρεται να πραγματοποιεί διαφορετικά τεχνικά έργα σε διάφορα μέρη (.....,,,,), γεγονός που είναι πρακτικά αδύνατο και επιπροσθέτως κατά την έκδοση των επίμαχων Τ.Π.Υ., υπ' αριθ./2012,/2012,/2012,/2012 και/2012, δεν τηρήθηκε η χρονική συνέχεια.
 - Δεν προέκυψε η έκδοση Δελτίων αποστολής ή άλλων στοιχείων διακίνησης για τη μεταφορά υλικών και εμπορευμάτων στους τόπους εκτέλεσης των τεχνικών έργων.
 - Η εξόφληση των τιμολογίων (ειδικά αυτών με μεγάλη αξία) γινόταν με κατάθεση μετρητών από τους λήπτες σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις εν λόγω συναλλαγές και να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 20 παρ 2 του Ν. 3842/2010, πλην όμως την ίδια μέρα γινόταν ανάληψη ολοκλήρου του ποσού της κατάθεσης.

- Όλα τα τιμολόγια φέρουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα και ο εκδότης δεν προέβη σε περαιτέρω σύναψη συμβάσεων με άλλους υπεργολάβους, προκειμένου να δύναται να εκτελεστούν ομαλά και αποτελεσματικά τα έργα (που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) και στα σχετικά συμφωνητικά ανάληψης έργων, σύμφωνα με τους κανόνες της τεχνικής, δεδομένου ότι, δεν διέθετε την απαιτούμενη τεχνογνωσία, τεχνική κατάρτιση – εμπειρία και τον απαραίτητο πάγιο και τεχνικό εξοπλισμό.
 - Οι εργασίες (παρεχόμενες υπηρεσίες) που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρεται να έχουν υλοποιηθεί σε διαφορετικά σημεία, ήτοι στο Δ.Δ. του Δήμου (..... και), καθώς και στον οικισμό του Δήμου
 - Για την εν λόγω εκδότηρια επιχείρηση συντάχθηκε η με αριθμό υπόθεσης/2016 έκθεση ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2016 ΑΕΠ Κ.Β.Σ., η οποία κατέστη οριστική.
- ❖ Ως προς την εκδότηρια ατομική επιχείρηση του του
- Η εκδότηρια ατομική επιχείρηση είχε αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες, και διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για τα έτη 2010-2013, εξέδωσε σαράντα (40) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες επιτηδευματίες, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.
 - Ουδέποτε προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ετών 2010- 2013 στη φορολογική αρχή.
 - Υπέβαλε εκπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικεία οικονομικά έτη, και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών της παρ 1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 και της παρ 1 του άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 για το έτος 2013.
 - Από έλεγχο που διενεργήθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) και του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω εκδότης δεν προέβη κατά τα έτη 2010-2013 σε αγορές εμπορευμάτων και υλικών ούτε έλαβε υπηρεσίες από τρίτους – επιτηδευματίες - για εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε (εκτός από συναλλαγές ιδιαίτερα μικρής αξίας).
 - Όπως προκύπτει από το αρχείο της φορολογικής αρχής (Τμήμα αυτοκινήτων) δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
 - Όπως προκύπτει από το απαντητικό έγγραφο που στάλθηκε από το ΙΚΑ – Υποκατάστημα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010-2013 δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ήτοι Δ.Α.-Τ.Π.Υ.

- Όπως προκύπτει από το απαντητικό έγγραφο που στάλθηκε από την Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών της Περιφερειακής Ενότητας ο εκδότης δεν είχε στην κατοχή του μηχανήματα έργου για την υλοποίηση των υπό κρίση τεχνικών έργων.
- Ο ίδιος, σαν να επρόκειτο για επαγγελματία με χρόνια εμπειρία στην εκτέλεση δημόσιων τεχνικών έργων, φέρεται να υλοποίησε αποτελεσματικά (και μόνος του), μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα πλήθος εξειδικευμένων δημόσιων τεχνικών έργων τα οποία του παραχωρήθηκαν από άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα. Λαμβάνοντας υπόψη και τις ημερομηνίες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω εκδότης, υλοποιούσε το ίδιο χρονικό διάστημα διαφορετικά δημόσια τεχνικά έργα σε διαφορετικά σημεία (εργοτάξια), χωρίς συνεργείο (προσωπικό), γεγονός που είναι αδύνατο.
- Κατά το χρονικό διάστημα από 13/12/2010 (ημερομηνία υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών) έως 31/12/2010, δηλαδή σε διάστημα 19 ημερών από την ημερομηνία έναρξης άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, φέρεται να διακίνησε, (λόγω πώλησης), υλικά – εμπορεύματα συνολικής καθαρής αξίας 13.660,00 €, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει κατά την ως άνω περίοδο, αγορές αγαθών.
- Κατά το χρονικό διάστημα από 13/12/2010 έως 27/12/2010 ο ως άνω εκδότης φέρεται να εκτέλεσε, βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον δεκαπέντε (15) δημόσια τεχνικά έργα σε διαφορετικές τοποθεσίες, (.....,,,,,,), για λογαριασμό δύο επιτηδευματιών (..... και).
- Από το αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού του που απέστειλε στη φορολογική αρχή η προέκυψε ότι η εξόφληση των τιμολογίων, μέσω τραπεζικής κατάθεσης έγινε, προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά. Από τις κινήσεις δε του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του στην προκύπτει ότι για τα όποια κατατιθέμενα ποσά, γίνονταν αναλήψεις την ίδια μέρα σε μετρητά.
- Ο εν λόγω εκδότης δεν προέβη σε περαιτέρω σύναψη συμβάσεων με άλλους υπεργολάβους, προκειμένου να δύναται να εκτελεστούν ομαλά και αποτελεσματικά τα έργα (που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) σύμφωνα με τους κανόνες της τεχνικής, δεδομένου ότι, δεν διέθετε την απαιτούμενη τεχνογνωσία, τεχνική κατάρτιση – εμπειρία και τον απαραίτητο πάγιο και τεχνικό εξοπλισμό.
- Μεταξύ της προσφεύγουσας και του ως άνω εκδότη συντάχθηκαν δύο (2) ιδιωτικά συμφωνητικά για την εκτέλεση έργων στη και στη Στα ανωτέρω συμφωνητικά αναγράφεται ότι ο εν λόγω εκδότης διαθέτει γνώση, εμπειρία, προσωπικό και τον απαραίτητο εξοπλισμό και τα υλικά για την υλοποίηση των τεχνικών έργων. Ημερομηνία

σύνταξης του συμφωνητικού ήταν η 1^η Δεκεμβρίου 2013 και ο χρόνος υλοποίησης ένας (1) μήνας (έως 31/12/2013). Λαμβάνοντας υπόψη, ότι ο παρέχων-εκδότης δεν προέβη σε αγορές και λήψεις αγαθών και υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό – μηχανικό εξοπλισμό, δεν διέθετε Φ.Ι.Χ. για την μεταφορά των απαραίτητων υλικών, δεν διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία ήταν αδύνατο να υλοποιηθούν μόνο από τον ίδιο σε διάστημα ενός (1) μηνός και σε δύο διαφορετικές περιοχές της Ελλάδος, που μάλιστα έχουν ιδιαίτερη μεγάλη απόσταση (..... και

- Για την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση συντάχθηκε η με αριθμό υπόθεσης/2019 έκθεση ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 Π.Ε.Π., η οποία κατέστη οριστική.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται η λήπτρια προσφεύγουσα δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη. (ΣΤΕ 1184/2010, 1126/2010).

Επειδή τα στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκαν στον έλεγχο και αξιολογήθηκαν από αυτόν (σελ 47-58 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν τελούσε σε «καλή πίστη», καθώς υπήρχε ενσυνείδητη συμμετοχή της στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους των εκδοτών των στοιχείων ή του υποκρυπτόμενου τρίτου, και ήταν σε γνώση της λήπτριας επιχείρησης ότι τα σχετικά φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι, γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτελούσε τις συναλλαγές).

Προκειμένου δε να αποδείξει την καλή της πίστη στις συναλλαγές, θα έπρεπε στην περίπτωση εξόφλησης, τμηματικής ή ολικής, των φορολογικών στοιχείων με επιταγές εκδόσεως της, όπως εν προκειμένω επικαλείται, να προσκομίσει φωτοαντίγραφα δύο όψεων των επιταγών, και όχι απλά της μίας όψης, χωρίς περαιτέρω στοιχεία, ώστε να αποδεικνύεται ποιος είναι ο κομιστής της κάθε επιταγής, ποιος την εισέπραξε, καθώς και αντίγραφα της κίνησης των τραπεζικών της λογαριασμών, ώστε να αποκλείεται η περίπτωση να έχουν επιστρέψει στο λογαριασμό της, διαφυλάσσοντας τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

Περαιτέρω η προσφεύγουσα θα μπορούσε να υποβάλλει αίτημα στην Τράπεζα, σχετικά με το ποιος εισέπραξε τις επιταγές εκδόσεως της, ώστε να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα ότι οι επίμαχες επιταγές εμφανίστηκαν νόμιμα και πληρώθηκαν στον κομιστή τους και να διαβεβαιώνεται ότι ως τελευταίος κομιστής των επιταγών δεν εμφανίζεται η προσφεύγουσα, εκδότρια των επιταγών.

Επειδή ο όγκος και η συχνότητα των συναλλαγών, που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, ήτοι άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παρακολούθησης της καλής εκτέλεσης των έργων και της μεταφοράς των υλικών που αγοράστηκαν και εγκαταστάθηκαν, της εξόφλησης του αντίτιμου των φορολογικών στοιχείων, στο πλαίσιο των οποίων ήταν αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στη λήπτρια προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα του προσώπου. Η προσφεύγουσα λήπτρια αποδέχτηκε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία, με φερόμενους ως εκδότες τους και του και τον του και οι ως άνω συναλλαγές δεν αποτελούν πράξεις συμπτωματικές και μεμονωμένες, αλλά πράξεις επαναλαμβανόμενες που απαιτούν κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης.

Συνεπώς από όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εν γνώσει της συναλλασσόταν με τους εν λόγω εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, λαμβάνοντας στο υπό κρίση έτος δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα και αδικαιολόγητα απέρριψε τις δαπάνες των τιμολογίων εκδόσεως της ανώνυμης εταιρείας «.....» - ΑΦΜ

Επειδή η προσφεύγουσα, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη χρήση 2013, δύο (2) φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, ως ακολούθως:

| Α/Α | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΑΞΙΑ € | ΦΠΑ € | ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |
|-----|-----------------------------|----------|----------|--|
| 1 | ΤΔΑ/13 | 4.560,00 | 1.048,80 | ΚΑΔΟΣ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ |
| 2 | ΤΠΥ/13 | 3.200,00 | 736,00 | ΜΕΛΕΤΗ & ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ 2 ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΥΠΟΓΕΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΑΤΩΝ |

| | | | | |
|--|---------------|-------------------|-------------------|-------|
| | | | | |
| | ΣΥΝΟΛΟ | 7.760,00 € | 1.784,00 € | |

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι η φορολογική αρχή, βασιζόμενη σε αόριστες αιτιολογίες, εσφαλμένα και αδικαιολόγητα, απέρριψε τις δαπάνες των τιμολογίων, εκδόσεως της ως άνω εταιρίας, αναγνωρίζοντας αυτές ως λογιστικές διαφορές.

Επειδή από φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από τη ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΑΘΗΝΩΝ στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ και με βάση: α) το με αριθ. πρωτ./2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με θέμα «Έκδοση Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων» με συνημμένη την από 20/03/2013 σχετική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και β) το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΒ/2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΑΘΗΝΩΝ, που απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Δράμας, η ως άνω εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε ως φορολογικά ανύπαρκτη εταιρεία, καθώς δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό καθώς:

- Η ως άνω ανώνυμη εταιρεία δε λειτούργησε ποτέ στη διεύθυνση και στον συγκεκριμένο χώρο που είχε δηλώσει ως έδρα κατά την έναρξή της, ήτοι επί της οδού στη, ούτε στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της, επί της Επίσης, δε βρέθηκαν στοιχεία από τον έλεγχο των υπαλλήλων των φορολογικών αρχών, για την ύπαρξη και λειτουργία της εταιρείας. Στο ακίνητο που είχε νοικιάσει για επαγγελματική έδρα, παρέμεινε για χρονικό διάστημα ενός μήνα κατά την έναρξη δραστηριότητας το έτος 2005, σύμφωνα με δηλώσεις περιοίκων.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), όσο και της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) και της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ενώ δεν κατέστη εφικτό να εντοπιστεί στη δηλωμένη διεύθυνση, μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις υπαλλήλων τους.
- Ο φερόμενος ως λογιστής της, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν 1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εν λόγω εταιρεία.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για το έτος 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τα έτη 2006 ως και 2010. Η συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών έτους 2008 που υπέβαλε η εκδότρια εταιρεία δεν συμφωνεί με τις αντίστοιχες που κατέθεσαν οι

αντισυμβαλλόμενοι και προκύπτουν μεγάλες αποκλίσεις. Άλλωστε, τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη εκδότρια εταιρία είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.

- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την ως άνω εταιρεία ως πελάτη, δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και επόμενα, όπως επίσης εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2005 – 2007 και 2010 και εφεξής.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., που με έγγραφό του, (ΑΠ/28-02-2012), δήλωσε ότι η εκδότρια ελεγχόμενη εταιρία, δεν έχει υποβάλλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/05/2005 ως 31/12/2010.
- Από τη σχετική εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. προέκυψε ότι η εκδότρια εταιρία, δεν είχε ποτέ στην κατοχή της φορτηγό Ι.Χ. αυτοκίνητο, παρά μόνο επιβατικά και επομένως δε μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα τιμολόγια έκδοσης της, τουλάχιστον με ιδιότητα μεταφορικά μέσα. Επιπροσθέτως, δεν υπάρχει στην κατοχή της κάποιο μηχάνημα έργου, όπως επιβεβαίωσε και το με Αριθ. Πρωτ./...../2012 έγγραφο της, η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας
- Οι διαπιστώσεις και οι κρίσεις των ως άνω ελεγκτικών αρχών για την εν λόγω εκδότρια εταιρία, είναι ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, στις χρήσεις 2005 έως 2010 δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τα έτη 2005-2010 είναι «**εικονικά**», για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Συνολικά για τα έτη 2007 έως και το 2010, κρίθηκαν εικονικά και καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. από τη ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για (1.633) τιμολόγια, που εξέδωσε η ως άνω εκδότρια επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας **15.223.946,14 €**.
- Σύμφωνα με το από 02/09/2014 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΑΘΗΝΩΝ, για τα έτη 2011 και 2012, από τις δηλώσεις τρίτων, προέκυψε ότι η εν λόγω ανώνυμη εταιρία πραγματοποίησε αγορές συνολικού ποσού 10.212,00 €, ενώ φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις ύψους 1.637.504,32 €. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια εκδόσεως της τα έτη 2011-2012 εικονικά και καταλογίσθηκαν οι σχετικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. από τη ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Στο έτος 2012, βάσει του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών, η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εκδότρια, δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 10.800,00 €, πλέον ΦΠΑ, τα οποία κρίθηκαν από την ως άνω φορολογική αρχή ως εικονικά. Περαιτέρω, δεν καταλογίστηκε η σχετική παράβαση στην προσφεύγουσα, λόγω παραγραφής της χρήσης 2012.

- Οι ανωτέρω φορολογικοί έλεγχοι δεν επεκτάθηκαν στο έτος 2013 (υπό κρίση έτος για την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή), στο οποίο η προσφεύγουσα έλαβε τα υπό κρίση τιμολόγια, συνολικής αξίας 7.760,00 €.

Λαμβάνοντας υπόψη τα συμπεράσματα και τις διαπιστώσεις των ως άνω φορολογικών αρχών, για την εκδότρια εταιρία, ο έλεγχος έκρινε ότι, λόγω αναρμοδιότητας, δε μπορεί να εκφέρει άποψη για τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», στο έτος 2013. Δεδομένου όμως ότι έχει κριθεί ως φορολογικά ανύπαρκτη (εικονική) η εκδότρια εταιρεία σε προηγούμενες χρήσεις, και επειδή διαθέτει συγκεκριμένα και επαρκή στοιχεία από τα οποία συνάγεται, ότι οι δαπάνες αυτές είναι εικονικές, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκαν από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκαν μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. Επειδή δε καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις εγγραφές του ημερολογίου και την αναλυτική καρτέλα του προμηθευτή και οι αξίες τους έχουν συμπεριληφθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., απορρίφθηκαν ως λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) και η καθαρή αξίας τους αφαιρέθηκε από τις αγορές, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές, καθώς και ο Φ.Π.Α. από τον φόρο εισροών που αναλογεί.

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει από τη ΓΓΠΣ (Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων), το με αριθμό κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του «.....» - ΑΦΜ, με το οποίο φέρεται να έγινε η μεταφορά των δεκαεννέα (19) κάδων ανακύκλωσης, βάσει του υπ' αριθ. /2013 ΤΔΑ, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με λήπτρια την προσφεύγουσα και με τόπο προορισμού το Δ.Δ., βρίσκεται σε ακινησία από την 31/01/2011 και συνεπώς ήταν αδύνατο να εκτελέσει την εν λόγω μεταφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπήρχε ενεργή διοίκηση της εταιρείας εκπροσωπούμενης από τον Διευθύνοντα Σύμβουλο κ. του Ωστόσο ο ισχυρισμός της καταρρίπτεται, καθόσον η κοινοποίηση του υπ' αριθμ. /2014 Υπηρεσιακού Σημειώματος Ελέγχου – Κλήσης προς Ακρόαση από το ΣΔΟΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε στις φυλακές, όπου βρισκόταν εγκλεισμένος. Συνεπώς δεν υπήρχε ενεργό διοικητικό συμβούλιο και ενεργή διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας, κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος.

Επειδή, όπως εξάλλου, έχει κριθεί νομολογιακά, τα διοικητικά δικαστήρια μπορούν, στηριζόμενα στα διδάγματα της κοινής πείρας, να συναγάγουν από αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά, συμπεράσματα περί της συνδρομής ή μη άλλων πραγματικών περιστατικών. Τούτο δε, διότι τα διδάγματα της κοινής πείρας, τα οποία δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικά μέσα, συνίστανται σε γενικές αρχές για την εξέλιξη των φυσικών φαινομένων και των βιοτικών σχέσεων, που συνάγονται

επαγωγικά από την εμπειρία και τη συμμετοχή στις συναλλαγές και τις τεχνικές ή επιστημονικές γνώσεις του μέσης μορφώσεως ανθρώπου. (βλ. ΣΤΕ 1282/2011 και ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση έχει κριθεί ως φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τα έτη 2007-2012 έχουν κριθεί ως εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ορθά δεν αναγνωρίστηκε από την φορολογική αρχή, ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση παρέχουν στην προσφεύγουσα, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και περαιτέρω δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπιπτόμενες δαπάνες, στο υπό κρίση έτος και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 11/09/2019 εκθέσεις ελέγχου μερικού φορολογικού ελέγχου, προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **11-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** **- ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. / / **2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015

| | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015 | 179.790,24 X 20% = 35.958,05 € |
|---------------------------------------|---------------------------------------|

Υπ' αριθμ. / / **2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2013– 31/12/2013)

| | |
|---|---------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση | 61.891,57 |
| Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013 | 62.120,57 |
| Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση | 7.502,01 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση | 131.514,15 € |

Υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

| | |
|--|--------------------|
| Μη αναγνώριση προς έκπτωση πιστωτικού υπόλοιπου | 6.426,68 |
| Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση | 31.309,88 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 | 31.425,75 |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση | 62.735,63 € |

Υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 (νυν 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

| | |
|--|---|
| Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017 | $35.951,76 \times 50\% = 17.975,88 \text{ €}$ |
|--|---|

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.