



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 17/10/2016

Αριθμός απόφασης: 1271

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

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

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

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., της υπ' αρ.πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και κατά της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

4. Την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της 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 στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε την υπ' αρ.εντολή μερικού ελέγχου, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν τα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου, με το Δελτίο Πληροφοριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε με το υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο. Από το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών προέκυπτε ότι ομε ΑΦΜ, έλαβε στην χρήση 2004, δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 21.800,00€ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:

Κατόπιν, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων μεταξύ αυτών και των ακόλουθων, προβαλλόμενων με την υπ' αρ.ενδικοφανή προσφυγή, πράξεων.

- Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.720,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε δύο περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 21.800€ (πλέον Φ.Π.Α. 3.924,00€) εκδόσεως της επιχείρησης «.....» Α.Φ.Μ.:

- Με την υπ' αρ.**Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **11.772,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» Α.Φ.Μ.:, καθαρής αξίας 21.800€ πλέον Φ.Π.Α. 3.924,00 €, τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.

- Με την υπ' αρ.**Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.924,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.708,00€, ήτοι συνολικό ποσό **8.632,80€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ.:, που ανερχόταν στο ποσό των 21.800€ και 3.924€ αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν η υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., η υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και η υπ' αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

A. Η κρίση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της επίμαχης συναλλαγής ως εικονικής, είναι εσφαλμένη. Η υπό κρίση συναλλαγή είναι απολύτως πραγματική, ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό και καθόλα νόμιμο.

B. Το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έχει υποπέσει στην παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, σχετικά με τις συναλλαγές που είχε ο προσφεύγων με την επιχείρηση «.....»

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».
- **Επειδή**, στο άρθρο **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**, 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**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς

ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου ή επιβολής φόρου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Τόσο η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (που αφορά τον— εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων), περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείωνδεν ανευρέθη στην δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και κατοικίας που είναι η ίδια (.....) ούτε από την Δ.Ο.Υ. ούτε και από το Σ.Δ.Ο.Ε.
 - ✓ Η φερόμενη μεταφορά των εμπορευμάτων, όπως προέκυψε από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν και διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου, σε φωτοαντίγραφα γίνονταν με τα επιβατικά που δεν ήταν ιδιοκτησίας του
 - ✓ Η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων γίνονταν με μετρητά πράξη που δεν αποδεικνύει την εξόφληση της συναλλαγής και έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη συναλλακτική τακτική της αγοράς.

- ✓ Οι ποσότητες διαφημιστικού υλικού δηλ. διαφημιστικά φυλλάδια, κάρτες, προσπέκτους, ημερολόγια, φάκελοι , cd , dvd κλπ που φέρεται ότι διακινήθηκαν ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και δεν δικαιολογείται με δεδομένη :
 - την απουσία αγορών πρώτων υλών και αναλωσίμων (χαρτί , μελάνια εκτύπωσης κλπ), όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λάβαμε από την Γ.Γ.Π.Σ..
 - Την απουσία τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών, λογισμικού κλπ), όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λάβαμε από την Γ.Γ.Π.Σ., από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.
 - Την απουσία δαπανών για την εκτύπωση όλων αυτών των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τρίτους, καθώς επίσης και για την φιλοξενία των ιστοσελίδων, όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λάβαμε από την Γ.Γ.Π.Σ. από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.
- ✓ Οουδέποτε δήλωσε την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- ✓ Από αναζήτηση που έγινε μέσω της Δ.Ο.Υ. στο νίες τηνδεν προέκυψαν στοιχεία για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών-.
- ✓ Τριάντα τέσσερις από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις – πελάτες του υπέβαλαν ειδική δήλωση άρθρου 12 παρ. 6 ν. 3888/10, για λήψη (135) εκατόν τριάντα πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας (1.229.716,64) ενός εκατομμυρίου διακοσίων είκοσι εννέα χιλιάδων επτακοσίων δέκα έξη ευρώ και εξήντα τέσσερα λεπτά.

- **Επειδή,** από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι ο προσφεύγων προέβη σε αποδοχή – λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
- **Επειδή,** ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Το αποδεικτικό υλικό-διαφημιστικό φυλλάδιο που προσκομίστηκε δεν είναι σε θέση να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς από την εξέταση αυτού δεν προκύπτει ούτε ο χρόνος κατασκευής αυτού αλλά ούτε και ο προμηθευτής του. Περαιτέρω, τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύναται να λειτουργήσουν επαρκώς, σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη, στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλλά και σε άλλες λήπτριες επιχειρήσεις και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη των εικονικών συναλλαγών.

Κατά συνέπεια τούτου ο ισχυρισμός ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή,** στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».
Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)

..... ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν **από συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».
- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας (νέο συμπληρωματικό στοιχείο). Λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις

και δεδομένου ότι εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η υπ' αρ.εντολή ελέγχου, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου που το πρώτον έληξε στις 31/12/2015 (για τη χρήση 2004), νομίμως παρατάθηκε έως τις 31/12/2016.

Ως, εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου για την χρήση 2004, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

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

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	8.720,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	11.772,00€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	3.924,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	4.708,80€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	8.632,80€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

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