



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

08.10.2018

Αριθμός απόφασης:

4366

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

Fax : 2131604567

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. Του άρθρου 11 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.)»
 - γ. Της 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10.05.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **Α.Φ.Μ:**, κατοίκου κατά **α)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Πράξεως Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 (χρήση 2007) **β)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Πράξεως Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2017 (χρήση 2007) **γ)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (χρήση 2007) **δ)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (χρήση 2007) **ε)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Πράξης Επιβολής Ειδικής Κυρώσεως του άρθρου 8§12 ν. 1882/1990 (χρήση 2007) και **στ)** της υπ' αρ./**28-3-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων του ν. 3758/2009 (χρήση 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω Πράξεις , των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10.05.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ Κ.Β.Σ

Με την υπ' αριθ. /28-3-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου χρήσης 2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **71.816,80 €** (=179.542,00 € X 40%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3 β' του ν. 4337/2015, λόγω λήψης και καταχώρησης είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 179.542,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 23.341,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§1,5,9,10,11, 18§9 του Π.Δ. 186/1992.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Με την υπ' αριθ. /28-3-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου οικονομικού έτους 2008 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 64.929,91€, πλέον 60.697,18€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 126.748,91€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγή ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ στο σύνολό της, με εκδότρια επιχείρηση την με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 179.542,00 €.
- Με την υπ' αριθ. /28-3-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων του ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 5.000,00€ πλέον 4.361,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 9.361,50€.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Φ.Π.Α

Με την υπ' αριθ. /28-3-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α 23.341,00 €, πλέον 20.189,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 43.530,96€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιοριθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακθάριστα έσοδα καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, καθώς και λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκροών του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α

Με την υπ' αριθ. /28-3-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου χρήσης 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **11.670,50 €** (=23.341,00 χ 50%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.79 του ν. 4472/2017, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών η έλαβε επιστροφή φόρου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων του αρθ.34 ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘ.8 Ν.1882/90

Με την αριθμό/28-3-2018 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βόλου με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 2007 η ειδική κύρωση του αρθ.8 Ν.1882/90 ποσού **23.341,00€** ίσου με το ποσό απόκρυψης φορολογητέας ύλης και έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας, από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 8 § 12 του ν. 1882/90.

Οι ως άνω πράξεις και οι διαφορές στο φόρο εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. αφορούν τη λήψη από τον προσφεύγοντα- με δραστηριότητα - είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών "ενοικίαση προσωπικού", συνολικής καθαρής αξίας 179.542,00 € ως κάτωθι:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α 13%	Συνολική Αξία
ΤΔΑ	/18-5-07	7.400,00	962,00	8.362,00
ΤΔΑ	/18-5-07	7.000,00	910,00	7.910,00
ΤΔΑ	/18-5-07	8.040,00	1.045,00	9.085,00
ΤΔΑ	/18-5-07	7.200,00	936,00	8.136,00
ΤΔΑ	/18-5-07	7.760,00	1.009,00	8.769,00
ΤΔΑ	/14-5-07	7.440,00	967,00	8.407,00
ΤΔΑ	/10-5-07	8.650,00	1.125,00	9.775,00
ΤΔΑ	/10-5-07	7.312,00	951,00	8.263,00
ΤΔΑ	/10-5-07	7.680,00	998,00	8.678,00
ΤΔΑ	/10-5-07	7.500,00	975,00	8.475,00
ΤΔΑ	/14-5-07	7.500,00	975,00	8.475,00
ΤΔΑ	/14-5-07	7.800,00	1.014,00	8.814,00
ΤΔΑ	/14-5-07	8.760,00	1.139,00	9.899,00
ΤΔΑ	/1-11-07	8.100,00	1.053,00	9.153,00
ΤΔΑ	/5-11-07	8.150,00	1.060,00	9.210,00
ΤΔΑ	/6-11-07	8.100,00	1.053,00	9.153,00
ΤΔΑ	/7-11-07	6.000,00	780,00	6.780,00
ΤΔΑ	/8-11-07	7.680,00	998,00	8.678,00
ΤΔΑ	/9-11-07	5.300,00	689,00	5.989,00
ΤΔΑ	/12-11-07	7.400,00	962,00	8.362,00
ΤΔΑ	/14-11-07	4.270,00	555,00	4.825,00
ΤΔΑ	/15-11-07	8.000,00	1.040,00	9.040,00
ΤΔΑ	/16-11-07	7.800,00	1.014,00	8.814,00
ΤΔΑ	/19-11-07	8.700,00	1.131,00	9.831,00
	ΣΥΝΟΛΟ	179.542,00	23.340,00	202.882,00

Ειδικότερα οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάση των από 28.03.2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος-Εκτακτης Εισφοράς -Φ.Π.Α - Προστίμου αρθ.79 ν.4472/2017- Ειδικής Κύρωσης αρθ.8 ν.1882/90 – Κ.Β.Σ, της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ.

...../12.12.2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμ. πρωτ./13.12.2016 Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (.....).

Σύμφωνα με την ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση (με συνημμένη την έκθεση ελέγχου Κ.ΒΣ-Ε.Λ.Π του ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΛ Α/25.11.2013) η ελεγχόμενη επιχείρηση (ΑΦΜ) ήταν εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων ήταν και ο προσφεύγων.

Βάσει της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου περιήλθαν νέα στοιχεία σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την επιχείρηση του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

Λόγω των ως άνω παραβάσεων τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος χαρακτηρίζονται από το έλεγχο ως ανακριβή με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με το αρθ. 31 του Ν. 2238/94 ,λαμβάνοντας υπόψη το είδος και το ύψος αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή φόρου και λοιπών πράξεων (σχετ. 1738/2017, 2426/2002, 2700/1965 αποφάσεις του ΣΤΕ).

2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.

3) Αναιτιολόγητη η κρίση περί ανακριβών βιβλίων και αναιτιολόγητος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

4) Οι παραλείψεις είναι μικρής έκτασης σε σχέση με τον όλο κύκλο εργασιών της επιχείρησης καθώς αυτή δεν θίγει το κύρος των βιβλίων, δεν επηρεάζει ουσιωδώς τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης και επομένως δεν εμποδίζει τον λογιστικό προσδιορισμό των εσόδων της.

5) Τα επίμαχα τιμολόγια δεν αφορούν εικονικές αλλά πραγματικές συναλλαγές, τούτο δε προκύπτει από την από 15-1-2007 συναφθείσα μεταξύ του προσφεύγοντα και του (ως εκπροσώπου της εταιρείας) σύμβαση έργου, η οποία κατετέθη στην ΔΟΥ Σκιάθου και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/8-11-2007.

6) Όλες τις συναλλαγές με την εκδότες τις πραγματοποιούσε μέσω του, πολιτικού μηχανικού υπευθύνου εργασιών ανακαίνισης – συντήρησης των ξενοδοχειακών συγκροτημάτων (ιδιοκτησίας και εκμετάλλευσης της εταιρείας), ο οποίος εμφανιζόταν ως αντιπρόσωπος της

1) Ως προς την παραγραφή του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολή φόρου και λοιπών πράξεων

Ως προς το εισόδημα

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. §11 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να

έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.84 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006(ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

§1. «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

§2.....§3.....

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

α)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

****Η περίπτωση β'της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006(ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου,

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

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

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994(ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι:

2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου

Ως προς το Φ.Π.Α

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) **Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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. »

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι :

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ.

3174/2014).Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξηθεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣτΕ:«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2011 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ.3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/20167μ.)-προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε

εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τη **ΠΟΛ. 1194/2017**: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και ΣΤΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994(ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, ΣΤΕ 2632/1996, ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 572/2007, ΣΤΕ 3955/2012, ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής **ΠΟΛ. 1154/04-10-2017** του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση :

Α)Ως προς το εισόδημα και το πρόστιμο Κ.Β.Σ:

1 . Η πενταετής παραγραφή για την χρήση 2007 έληγε 31/12/2013.

2 . Τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ λόγω αρμοδιότητας, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./02.12.2016 Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου για την εδότηρια επιχείρηση (ΑΦΜ) ήτοι μετά τον χρόνο της πενταετίας παραγραφής και εντός του χρόνου της δεκαετίας παραγραφής για τη χρήση 2007.

3. Ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 2007 ήταν ο αρχικός.

4. Για την χρήση 2007 έχει υποβληθεί η με αριθ./07.06.2008 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

5. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68§2 Ν. 2238/94, διότι περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την πενταετία και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεως 2007 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Β) Ως προς το Φ.Π.Α:

5. Για την χρήση 2007 σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο TAXIS, η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ υπεβλήθη εμπρόθεσμα στις 25/02/2008. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§3 του ν.2859/2000, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, ήτοι μετά τις 31.12.13.

Επειδή δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.49§3 του ν.2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ εκδόθηκαν στις 28.03.2018, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, στις 31.12.13 η υπό κρίση χρήση έχει παραγραφεί, και οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

2)Ως προς εικονικότητα των στοιχείων και την καλή πίστη από την πλευρά του προσφεύγοντα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 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).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.»

8. 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, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ

«Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με την από 28.3.17 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, στις 13.12.2016 παρελήφθη Πληροφοριακή έκθεση του Ειδικού συνεργείου Ελέγχου (.....), σύμφωνα με την οποία, κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές της επιχείρησης (όπως αυτές απεικονίζονται στις υποβληθείσες από την ίδια και τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών & Προμηθευτών, ή όπως περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία ληπτριών επιχειρήσεων), η επιχείρηση, με ΑΦΜ, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε ουσιαστικά καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλωμένη έδρα της. Από τα τιμολόγια που εξέδωσε η προαναφερόμενη επιχείρηση, μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 28.3.17 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, ερειδόμενη στην συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ- Ε.Λ.Π του Ειδικού συνεργείου Ελέγχου, για την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, αποτελώντας και την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύονται κατωτέρω:

- Ως έδρα της (εκδότριας) επιχείρησης, και προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, ορίστηκε οικία που βρίσκεται στο, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για γραφεία της ελεγχόμενης. Από την αυτοψία που έγινε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ΘΗΒΩΝ, αλλά κι από αυτοψία του ελέγχου στην έδρα διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί επιχείρηση σε αυτό το χώρο. Περαιτέρω προέβη στην ίδρυση υποκαταστήματος επί της οδού την 9/3/2006 σε διαμέρισμα του 2ου ορόφου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως γραφεία της και απεχώρησε από το μίσθιο αυτό στις 28/2/2007

- Το αντικείμενο εργασιών της υπήρξε καθόλη την διάρκεια της όποιας λειτουργίας της η εκμίσθωση προσωπικού .

- Το αντικείμενο εργασιών της υπήρξε καθόλη την διάρκεια της όποιας λειτουργίας της η εκμίσθωση προσωπικού και όχι η εμπορία.

- Η ελεγχόμενη δεν ήταν σε θέση να παρέχει υπηρεσίες υψηλού τεχνικού επιπέδου σε διάφορες επιχειρήσεις ακόμα και κατά την περίοδο που απασχολούσε προσωπικό καθότι δεν προέβη στην λήψη υπηρεσιών βάσει των οποίων θα είχε την δυνατότητα να προσφέρει με αμοιβή διάφορες υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν ούτε προσέλαβε εξειδικευμένο προσωπικό ικανό για την προσφορά εξειδικευμένων υπηρεσιών όπως συντήρηση και επισκευή διαφόρων τύπων μεταφορικών μέσων και μάλιστα βαρέως τύπου (φορτηγά κτλ) . Η διαπίστωση αυτή στηρίζεται στην επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων που έχουν υποβληθεί από τους πελάτες και προμηθευτές της καθώς και από τις αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις ΙΚΑ.

-Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτει ότι δηλώθηκε ως πελάτης από έξι επιχειρήσεις για συνολική αξία ποσού 33.601,84 ευρώ και ως προμηθευτής από εβδομήντα δύο με συνολική αξία ποσού 5.807.581,40 ευρώ. Καμμία δε από τις έξι που την δήλωσαν ως πελάτη δεν είναι επιχείρηση εμπορίας χρωμάτων .

-Δεν υπέβαλλε περιοδικές εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ από την χρήση 2006 και μετά.

- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικον. έτος 2006 και μετά.

- Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών αρθ.20 Π.Δ 186/92 απο την χρήση 2005 και μετά

-Το Φ.Ι.Χ,που αναγραφόταν στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία ως μεταφορικό μέσο, ανήκε σε ξένη προς την επιχείρηση, και η οποία είχε άγνοια και δεν είχε καμμία συναλλαγή με αυτή.

-Όλα τα τιμολόγια έχουν συνολική αξία μικρότερη των 15.000 ευρώ ,ακόμα και αν έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα,και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά λόγω εφαρμογής των διατάξεων του αρθ.18 παρ.2 Π.Δ 186/92ειδικά μετά την 01.05.2002.

Επειδή από τις εκτυπώσεις του βιβλίου εσόδων -εξόδων που προσκόμισε ο προσφεύγων,προκύπτει ότι τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την καταχωρήθηκαν στις οικείες ημερομηνίες,στην στήλη διάφορα έξοδα με 13%.

Επιπλέον τα τιμολόγια αναφέρουν ότι οι μεταφορές έγιναν από την έδρα της στην έδρα του προσφεύγοντα στην Σκιάθο. Για την ολοκλήρωση της μεταφοράς απαιτούνταν η θαλάσσια μεταφορά του φορτηγού που μετέφερε τα εμπορεύματα. Δεν προσκομίστηκαν ακτοπλοϊκά εισιτήρια. Μετά από αλληλογραφία με την εταιρεία (με το με αρ. πρωτ./26-2-18 αίτημα) και με την (με το με αρ. πρωτ./26-2-18),με τα οποία ζητήθηκε από την ΔΟΥ να τους γνωστοποιήσουν εάν το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. ταξίδεψε προς ή από την Σκιάθο με πλοία της εταιρείας τους κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των επίμαχων ΤΔΑ. Η με το από 1/3/2018 έγγραφο τους ενημέρωσαν ότι το Φ.Ι.Χ., δεν μετακινήθηκε με πλοίο της εταιρείας κατά τις επίμαχες ημερομηνίες. καθώς επίσης και η ενήμερωσε τηλεφωνικά ότι το έτος 2007 δεν πραγματοποίησε δρομολόγια στο λιμάνι της Σκιάθου.

Κατά συνέπεια επαληθεύεται ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες διακινήσεις των εμπορευμάτων.

Επειδή η εξόφληση των επίμαχων είκοσι τεσσάρων (24) φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι έγινε με μετρητά με τις αποδείξεις είσπραξης Νο/12-5-2007 ποσού 35.191,00 ευρώ,Νο/15.05.2007 ποσού 35.595,00 ευρώ και Νο/20-5-2007 ποσού 42.262,00 ευρώ. Για το υπόλοιπο ποσό οφειλής δεν προσκομίστηκε κάποιο αποδεικτικό εξόφλησης. Από την δε μονογραφή στην εξόφληση επί των αποδείξεων είσπραξης δεν προκύπτει κανένα στοιχείο ταυτοποίησης του προσώπου που εισέπραξε τα χρήματα.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, στην με αριθμ. πρωτ./13.12.2016 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου καθώς και στην από 28-03-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ,παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίνονται εικονικά για την κρινόμενη χρήση.

3-4)Ως προς τον εξωλογιστικό υπολογισμό των καθαρών κερδών του ελεγχόμενου κατά την χρήση 2007:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ του Κ.Β.Σ. τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά :

« γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.....»

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2238/1994: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2238/94: «Ακαθάριστο εισόδημα»:

1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).....β).....

γ)Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα

ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.31 ν.2238/94 (ΚΦΕ)

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του Ν.2238/1994 «το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω

καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε την λήψη είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την διαχ/κή περίοδο 1/1-31/12/2007 από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, ποσού 179.542,00 ευρώ και σε ποσοστό 69,9% επί των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη περίοδο (179.542,00/256.615,00) έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης λογιστικά και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94, όπως ίσχυαν και του άρθρου 18§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), **ο λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης προσδιορίστηκε με την προσθήκη του ποσού 179.542,00€ ως λογιστικές διαφορές, ως εξής:**

Καθαρά κέρδη δήλωσης	19.102,38
Πλεον λογιστικές διαφορές ελέγχου	179.542,00
Συνολο καθαρων κερδων	198.644,38

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών του ελεγχόμενου κατά την χρήση 2007, σύμφωνα με το άρθ.32παρ.2 του ν.2238/1994 για το οικον.έτος 2008 προσδιορίστηκε ως εξής :

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΟΡΙΟΥ ΣΚΚ - ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ-	
Ακαθάριστα έσοδα	256.615,00€
ΣΚΚ	75,00%
Καθαρά κέρδη	192.461,25€
Τελικά καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού - ελέγχου	192.461,25€

Επειδή ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών ήταν μικρότερος από τον λογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος έλαβε υπ' όψη τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη . Ως εκ τούτου αβάσιμα προσβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

5-6) Ως προς τους δύο τελευταίους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή ο έλεγχος βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου του Εισοδήματος περιορίστηκε μόνο ως προς τα συμπληρωματικά στοιχεία που αφορούσαν τις συναλλαγές που είχε ο προσφεύγων με την επιχείρηση και δεν κρίθηκαν οι συναλλαγές που είχε ο με την επιχείρηση

Ως εκ τούτου αόριστα και αβάσιμα προβάλλονται οι εν λόγω ισχυρισμοί

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.79 παρ.1 Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του αρθ.18 ν.3758/2009 ορίζεται ότι:

1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς.

Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α').

β. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 εφόσον αυτό είναι εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000 €) και άνω.

2. Η έκτακτη εφάπαξ εισφορά καθορίζεται στο ποσό των χιλίων ευρώ στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000 €) για εισόδημα από εκατόν πενήντα χιλιάδες ένα ευρώ (150.001 €) έως τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000 €).....

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 18 Ν. 3758/2009, είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα και αφορά καταλογισμό λόγω της διαφοράς εισοδήματος που διαπιστώθηκε το εν λόγω έτος, πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως

εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **10.05.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, Α.Φ.Μ: ως εξής:

Α) την επικύρωση της με αριθ./28-3-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου φορολογικού έτους 2007.

Β) την επικύρωση της με αριθ./28-3-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων του ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 .

Γ) Την επικύρωση της υπ'αριθ./28-3-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Δ) την ακύρωση της με αριθ./28-3-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007

Ε) Την ακύρωση της υπ'αριθ./28-3-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 ν.4472/2017 διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

ΣΤ') Την ακύρωση της υπ'αριθ./28-3-2018 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90. διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου .

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

Α) Η με αριθμό/23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος Οικον.έτος 2008

Διαφορά κύριου φόρου	64.929,91
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	60.697,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	126.748,91
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	5.240,01

Β) Η με αριθμό/23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων Ν.3758/2009

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

Διαφορά εισφοράς	5.000,00
Πρόσθετος εισφορά λόγω ανακρίβειας	4.361,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.361,50

Γ) Υπ'αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (χρήση 2007)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του ν.4337/2015 **71.816,80 €** (179.542,00 € Χ40%)

Δ) Η με αριθμό/23.8.17 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00
----------------------------	-------------

Ε) Υπ'αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (χρήση 2007)

Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017 **0,00 €**

ΣΤ) Υπ'αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής (χρήση 2007)

Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του αρθ.8 Ν.1882/90. **0,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.