



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/ 06/ 2018

Αριθμός Απόφασης 3173

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **26/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Λάρισας, οδός—ΤΚ 41222 κατά:

- Της υπ' αριθμ./15-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2007**.

- Της υπ' αριθμ./15-01-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από την με αρ. πρωτ./03-11-2017 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, προκύπτει ότι ο με ΑΦΜείναι λήπτης εννέα (9) εικονικών ως προς το σύνολο φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 90.700,00€ για την χρήση 2007 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την χρήση 2007 με την υπ' αριθμ./16-11-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει την χρήση 2007 με τον Ν. 3888/2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με την αρ. πρωτ./07-12-2017 συστημένη επιστολή, στον προσφεύγοντα, το με υπ' αριθμ./29-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 15-01-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

-Την υπ' αριθμ./15-01-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2007** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 9.070,00€ (€90.700,00x 10%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα (9) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, συνολικής καθαρής αξίας 90.700,00€ πλέον ΦΠΑ 17.233,00€, εκδόσεως της ατομικής ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,4 και 12§6,9,11,14 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.ε΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

- Την υπ' αριθμ./15-01-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€ (250,00€x1), διότι:

Δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία σε μία περίπτωση που ζητήθηκε με το αριθ. πρωτ,/17-11-2017 αίτημα για παροχή υπηρεσιών (πρόσκληση) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 §14 &7§1,2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 §2 του ιδίου νόμου και των άρθρων 13§2,14§1,2, 23&24 του ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Με την αρ. πρωτ./26-02-2018 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία να επιτρέπουν τον επανέλεγχο στην περαιωθείσα χρήση 2007 και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, το οποίο αφορά την προσβαλλόμενη πράξη, έχει υποπέσει σε παραγραφή .

-Μη νόμιμο το πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542ΕΞ 21-10-2016) για την μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής αρχής για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε την παράβαση που δεν επιδόθηκε.

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 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 τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες 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».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151),** 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 ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήμα-*

τος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

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.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253)**, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των

τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με την με αρ. πρωτ./03-11-2017 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, η οποία αφορούσε την χρήση 2007, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα του ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2007 απορρίπτεται..

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 15-01-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ186/1992(ΚΒΣ) της ΔΟΥ Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην με αρ. πρωτ./03-11-2017 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ (186/92) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και στην από 15-01-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, 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 είναι εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία για την κρινόμενη χρήση.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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 όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός 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 την οικίες συναλλαγές.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην με αρ. πρωτ./03-11-2017 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και στην από 15-01-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ για τον εκδότη, με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και ειδικότερα:

« α).....είναι ως φυσικό πρόσωπο ΑΝΥΠΑΡΚΤΟΣ.

β) Δεν βρέθηκε επιχείρηση στη διεύθυνση που δηλώθηκε ως έδρα.

γ) Δεν υποβλήθηκαν από ενάρξεως έως σήμερα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

δ) Δεν είχε αγορές καθόσον από την αξιοποίηση δεδομένων ελέγχου, ήτοι Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) δεν δηλώθηκε ως πελάτης.

ε) Εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πέραν αυτών που θεωρήθηκαν.

-Ο έλεγχος κατέληξε στο παραπάνω συμπέρασμα, έπειτα από τις παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: Στις 01/02/2017, μετέβη στη διεύθυνση που φέρονταν ότι ήταν η έδρα της ατομικής επιχείρησης, ήτοι στην οδό, προκειμένου να επιδοθεί στον επιτηδευματία το με αριθμό πρωτ./31-01-2017 ΑΙΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΑΡΘΡΟΥ 14 Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Με το ανωτέρω αίτημα γνωστοποιούταν στον φορολογούμενο ότι, έχει επιλεγεί για Μερικό Επιτόπιο φορολογικό Έλεγχο στα είδη φορολογίας: Έλεγχος Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων, Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για την περίοδο 01/01/2006 έως 31/12/2006 και έχει εκδοθεί προς τούτο η/11-11-2016 εντολή ελέγχου, και καλούνταν εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την επομένη της κοινοποίησης του αιτήματος αυτού, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, τα στοιχεία και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την

περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006 της επιχείρησής του.

Στην προαναφερόμενη διεύθυνση, όμως, η οποία σημειωτέον αντιστοιχεί σε ένα άδειο οικόπεδο χωρίς κτίσματα, δεν βρέθηκε καμία επιχείρηση με το προαναφερόμενο αντικείμενο δραστηριότητας.

Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στη διεύθυνση, όπου δηλώνονταν ότι είχε την κατοικία του ο Και σ' αυτήν τη διεύθυνση δεν βρέθηκε πρόσωπο που να κατοικεί με τα στοιχεία του ελεγχόμενου επιτηδευματία.

Ύστερα από τα παραπάνω και αφού δεν βρέθηκε ο ανωτέρω φορολογούμενος κοινοποιήθηκε, στον Δήμο Αλμωπίας το ανωτέρω ΑΙΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, που τοιχοκολλήθηκε αυθημερόν, με αποδεικτικό τοιχοκόλλησης, στον πίνακα ανακοινώσεων του Δήμου Αλμωπίας.

Ο δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω ΑΙΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ καθώς δεν εμφανίστηκε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δεν προσκόμισε τα βιβλία, τα στοιχεία και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006 της επιχείρησής του ούτε, τέλος, γνωστοποίησε που φυλάσσονται αυτά.

- Μετά από σχετική έρευνα στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και στα υποσυστήματα του συστήματος TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Βρέθηκε χειρόγραφη καρτέλα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων Κ.Β.Σ. του επιτηδευματία στην οποία φαίνονται καταχωρημένες οι παρακάτω θεωρήσεις:

α) Χειρόγραφου βιβλίου Εσόδων – Εξόδων, με αρίθμηση 1-49 και αριθμό Πράξης Θεώρησης/08-08-1997 της Δ.Ο.Υ. Αριδαίας.

β) Ενός στελέχους (μπλοκ) ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ – ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Τ.-Δ.Α.) με αρίθμηση 1-50 και αριθμό Πράξης Θεώρησης/08-08-1997 της Δ.Ο.Υ. Αριδαίας.

γ) Ενός στελέχους (μπλοκ) ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (Δ.Α.) με αρίθμηση 1-50 και αριθμό Πράξης Θεώρησης/08-08-1997 της Δ.Ο.Υ. Αριδαίας .

Το ίχνος διάτρησης των παραπάνω θεωρήσεων ήταν

Πέραν των παραπάνω θεωρήσεων δεν βρέθηκαν άλλες που να έχει διενεργήσει ο ούτε στη χειρόγραφη καρτέλα ούτε στο υποσύστημα Κ.Β.Σ. του συστήματος TAXIS του Υπουργείου Οικονομικών.

2) Ο δεν υπέβαλε ποτέ, από ενάρξεως έως σήμερα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Επίσης δεν υπέβαλε στοιχεία δηλώσεων Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών για τα έτη 2000-2013, όπως προκύπτει από το Υποσύστημα υποστήριξης ελέγχου και την εφαρμογή διασταύρωσης Συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών του Υπουργείου Οικονομικών. Δηλώθηκε όμως από άλλους για τα έτη 2000, 2002, 2003, 2006 2007 και 2008.

Ο έλεγχος, συνεχίζοντας την προσπάθεια για τον εντοπισμό του φορολογούμενου, προκειμένου να του επιδοθούν τυχόν καταλογιστικές πράξεις, ή να του επιβληθούν άλλες κυρώσεις, ζήτησε, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/01-11-2017 έγγραφό τους από την Αστυνομική Διεύθυνση ΠΕΛΛΑΣ, να τους γνωρίσει τον τόπο διαμονής του φορολογούμενου, με αριθμό Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας και ότι άλλο στοιχείο είχε στη διάθεσή της η Υπηρεσία.

Με τα με αριθμό πρωτ./02-11-2017 και/02-11-2017 έγγραφα του Αστυνομικού Τμήματος Αλμωπίας, προς το οποίο διαβιβάστηκε το ανωτέρω έγγραφό τους το εν λόγω Αστυνομικό Τμήμα τους γνωστοποιεί ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία για τον ανωτέρω φορολογούμενο και ότι το με αριθμό Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας είναι μη ενεργό και ότι δεν ανήκει στον, ο οποίος είναι ανύπαρκτο πρόσωπο για την Υπηρεσία, αλλά στην, η οποία το είχε αντικαταστήσει με το υπ' αριθ. Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας.

Ύστερα από τα παραπάνω εκτεθέντα, συνάγεται ότι ο, αν και υπαρκτός φορολογικά, είναι ως φυσικό πρόσωπο ανύπαρκτος. Δημιουργήθηκε με σκοπό την απόδοση Α.Φ.Μ. στο «όνομά του», την έναρξη δραστηριότητας, την θεώρηση φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως διαπιστώθηκε από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών όπου δηλώθηκε από πολλούς επιτηδευματίες ως προμηθευτής.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος της ΔΟΥ Έδεσσας έκρινε όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του, στις χρήσεις 2006 έως και 2008, είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Περαιτέρω από τα στοιχεία που ελήφθησαν από την Γ.Γ.Π.Σ. (Συγκεντρωτική Κατάσταση φορολογούμενου για τη χρήση 2007), ΛΗΠΤΗΣ ΕΝΝΕΑ (9) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ καθαρής αξίας 90.700,00ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. φέρεται κατά την χρήση 2007, να είναι και η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ -»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια ατομική επιχείρηση εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 11375442 ΕΞ 21-10-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι :

«7. Τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονται την 31-12-2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγράφονται την 31-12-2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύναται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω. »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων περαίωσε την χρήση 2007 με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, σύμφωνα δε με τις ισχύουσες διατάξεις και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών τα βιβλία και στοιχεία νόμιμα δεν επεδείχθησαν (έχουν καταστραφεί) εφόσον πληρώθηκαν όλες οι δόσεις της ρύθμισης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός και ως εκ τούτου η υπ' αριθ'/15-01-2018 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013) πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

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 «δύνатаι να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

Επειδή, με την υπ' αριθ./16-11-2017 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, εστάλη η αριθ. πρωτ./17-11-2017 Πρόσκληση, με την οποία κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη χρήση.

Παρότι παρήλθε η νόμιμη προθεσμία από την ανωτέρω πρόσκληση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα από τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το υπ' αριθ./29-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων αρθ. 28 Ν. 4174/13 με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και επιδόθηκε με την με αρ. πρωτ./07-12-2017 συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα..

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του, ότι δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλογίστηκε

η παράβαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο ΦΕΚ, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματικές τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-02-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, , ΑΦΜ,

ήτοι την **επικύρωση** της με **αριθμ.**/2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ

και την **ακύρωση** της με **αριθμ.**/2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009-31/12/2007:

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.ε΄ του ν.4337/2015 : 90.700,00€ X 10% =9.070,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοι-

Σελίδα 14 από 14

κητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .