



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 15/04/2019
Αριθμός απόφασης: 893

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**:, κατοίκου Ημαθίας επί της οδού, Τ.Κ., κατά των: **α)** της με αριθμό **/01-11-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του Ν. 4308/2014 φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, **β)** της με αριθμό **/01-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 και **γ)** της με αριθμό **/01-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και κάθε

άλλης συναφούς πράξης, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. **/01-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. του ν. 4308/2014 φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.750,00 €** λόγω μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων κατά παράβαση του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1η' και 2 ε' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1δ' και 2 γ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.
- Με την αριθ. **/01-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 122,20€.
- Με την αριθ. **/01-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου 1.569,66 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 784,83 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **2.354,49 €**.
- Με την υπ' αριθμ. **/01-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **350,00 €** λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης στο φορολογικό μητρώο, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1 α', 2 α' και 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και λόγω μη υποβολής δήλωσης Φ.Π.Α. β' τριμήνου 2016, κατά

παράβαση του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις των παρ. 1β' και 2 γ', του άρθρου 54 και της παρ. 6 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας μερικού έλεγχου Ε.Λ.Π.,(ν. 4308/2014), εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, δυνάμει της με αριθμό /03-10-2017 εντολής ελέγχου, κατόπιν διαβίβασης της από 22-9-2017 έκθεσης ελέγχου του Τμήματος φορολογικής και ασφαλιστικής προστασίας της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, ο προσφεύγων άσκησε εμπόριο ελαιολάδου και διενήργησε πωλήσεις προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, βάσει των με αριθμ. /18-4-2016 και /21-5-2016 τιμολογίων εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος υιοθετώντας τα πορίσματα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, έκρινε τον προσφεύγοντα υποκρυπτόμενο εκδότη των ως άνω φορολογικών στοιχείων και καταλόγισε τους φόρους εισοδήματος και Φ.Π.Α. που αντιστοιχούν στις ως άνω συναλλαγές και τα σχετικά πρόστιμα ανακρίβειας των δηλώσεων, της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις τήρησης των λογιστικών αρχείων και της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων.

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

1. Η φορολογική αρχή προβαίνει σε κακή ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή των κανόνων δικαίου, και οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, καθότι, στερούνται της απαιτούμενης κατά νόμο σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης της απαιτούμενης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων:

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη*

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. »

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

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

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων πραγματοποίησε έναρξη εργασιών ως επιτηδευματίας στις 27/08/2014 και διακοπή 31/07/2015, καθώς επίσης πραγματοποίησε νέα έναρξη στις 23/11/2016 και νέα διακοπή στις 05/02/2018, με δραστηριότητα και στις δύο περιπτώσεις «.....». Σύμφωνα με την από 22/09/2017 έκθεση του τμήματος Φορολογικής και Ασφαλιστικής Αστυνόμευσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση προμηθεύτηκε κατά το έτος 2016, ποσότητες ελαιολάδου από τον προσφεύγοντα, βάσει των με αριθμ. /18-4-2016 και /21-5-2016 φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Στο ως άνω πόρισμα κατέληξε η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, λαμβάνοντας υπόψη της, την από 18/09/2017 ένορκη κατάθεση του, πατέρα του ιδιοκτήτη της επιχείρησης «.....», ο οποίος δήλωσε ότι στα πλαίσια παροχής βοήθειας προς τον υιό του, προμηθεύτηκε στις

18/4/2016 και 21/5/2016, ποσότητες ελαιολάδου για τις οποίες εκδόθηκαν τα με αριθμ. και, αντίστοιχα, φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η εξόφληση των οποίων έγινε τοις μετρητοίς. Οι ως άνω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας στο τηλέφωνο Κατά την ως άνω ένορκη κατάθεση, ο δηλών υποστήριξε ότι ο πωλητής ήταν πλανόδιος ηλικίας περίπου 40 ετών, μελαχρινός με αραιά μαλλιά, μετρίου αναστήματος, ο οποίος συστήθηκε ως παραγωγός από τη Χαλκιδική με το όνομα «.....» και κατείχε ένα μπλε όχημα μάρκας, πιθανόν τύπου

Ακολουθώντας, η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, προέβη στις κάτωθι ελεγκτικές ενέργειες:

- Στην επαλήθευση στοιχείων κατόχου χρήσης της με αριθμ. τηλεφωνικής σύνδεσης.
- Στην αναζήτηση οχημάτων ιδιοκτησίας του με ΑΦΜ
- Στην αναγνώριση υπόπτου.
- Στην παροχή πληροφοριών από τον, και
- Στην διερεύνηση λειτουργίας της επιχείρησης με την επωνυμία «.....».

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις όπως αποτυπώνονται στην από 22/09/2017 έκθεση της ως άνω Υπηρεσίας, προέκυψαν τα εξής :

α) Το με αριθ. κινητό τηλέφωνο με πάροχο την εταιρεία «.....», ανήκε στον με Α.Δ.Τ., με διεύθυνση την οδό στην Ημαθίας, με ημερομηνία ενεργοποίηση την 18/1/2016 και ημερομηνία απενεργοποίησης την 30/10/2016

β) Από την ηλεκτρονική εφαρμογή του POL της ΕΛ.ΑΣ. ο είναι ιδιοκτήτης του με αριθ. Ι.Χ.Ε. μάρκας, μοντέλου, χρώματος μπλε και του υπ'αρ..... Ι.Χ.Ε. μάρκας, μοντέλου, χρώματος μαύρου.

γ) Από την προσαγωγή του στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας, προς αναγνώριση από τον, προέκυψε αρνητικό αποτέλεσμα. Σημειώνεται ότι η φωτογραφία του αρχείου ταυτοτήτων της ΕΛ.ΑΣ. ήταν από το έτος 2009.

δ) Από τις πληροφορίες που παρείχε ο προσφεύγων προέκυψε ότι ήταν ιδιοκτήτης του με αρ. Ι.Χ.Ε. μάρκας, μοντέλου, χρώματος μπλε, το οποίο αγόρασε το 2015 και το οδηγούσε ο ίδιος αποκλειστικά χωρίς να το έχει παραχωρήσει σε κανέναν. Σχετικά με το υπ'αρ. κινητό τηλέφωνο, ανέφερε ότι αυτό κλάπηκε πριν από ενάμιση περίπου χρόνο, χωρίς ωστόσο, να το έχει δηλώσει ή να το ακυρώσει. Τέλος, δήλωσε ότι ουδέποτε ασχολήθηκε με το εμπόριο ελαιολάδου και είναι ιδιοκτήτης Ίντερνετ – Καφέ.

ε) Από την έρευνα στο ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα ELENXIS, διαπιστώθηκε πως η εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, αρμοδιότητας ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ήταν ενεργή, εντούτοις δεν είχε υποβάλει φορολογικές δηλώσεις από το 2009 και εφεξής. Επιπλέον σύμφωνα με σχετικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η εν λόγω εταιρία δεν είχε υποβάλει

προς καταχώρηση οικονομικές καταστάσεις εγκεκριμένες από τη Γ.Σ. από τη χρήση 01/01/2007-31/12/2007 και εφεξής. Επίσης, βάσει του υπ'αρ. 16/Γ/ΕΞ1898-1/20-3-2017 εγγράφου του Τμήματος Εμπορίου της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, η εταιρία δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην αγορά Μοδιάνο και οι καταστηματάρχες γειτονικών καταστημάτων δεν γνώριζαν οτιδήποτε σχετικά με αυτήν. Σημειώνεται ότι ανατέθηκε σε αστυνομικούς της Υπηρεσίας η αναζήτηση κάθε δυνατού στοιχείου που να αποδεικνύει την πραγματική υπόσταση της ανωτέρω εταιρίας. Από την έρευνα των οργάνων, βεβαιώνεται ότι τόσο στη δηλωθείσα έδρα, στην περιοχή ΒΙ.ΠΕ.Θ. Σίνδου Ο.Τ. – Τ.Κ., όσο και στην Αγορά Μοδιάνο, όπου φέρεται να λειτουργεί βάσει ερευνώμενων περιστατικών, δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη της εταιρίας με την επωνυμία «.....». Επίσης με τα αριθμ. /13/Υ99-14/11-08-2017 έγγραφα της προς το ΕΦΚΑ/Διεύθυνση πληροφοριακής Ομάδας Νέου Συστήματος, σχετικά με το προσωπικό που απασχόλησε για τα έτη 2016 και 2017, ο ΕΦΚΑ, απάντησε ότι δεν είχε στοιχεία για την εν λόγω εταιρία.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Βέροιας υιοθετώντας τα πορίσματα της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, έκρινε ότι, τα με αριθμ. /18-04-2016 και /21-05-2016 τιμολόγια εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....», καθαρής αξίας 400,00 € και 540,00 €, αντίστοιχα, είναι εικονικά ως προς τον εκδότη και ο ελεγχόμενος ήταν υποκρυπτόμενος στην έκδοση των ως άνω φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων υπό την έννοια ότι η φορολογική διοίκηση προέβη σε κακή ερμηνεία και εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, με αποτέλεσμα αυτές να στερούνται ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, τόσο στην από 22/09/2017 έκθεσης της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, όσο και στις από 01/11/2018 εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων συμμετείχε ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση και μόνο των δύο επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η δε δραστηριότητα της πώλησης λαδιού, σχετίζεται αποκλειστικά σε ατομική αδήλωτη δραστηριότητά του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του Κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15, συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να

εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, ουδόλως παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, καθότι, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξης δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων ήτοι, της εικονικότητας των ως άνω εκδοθέντων τιμολογίων και ως εκ τούτου, ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 18/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. /01-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. ν.4308/2014, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

πρόστιμο	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετικά με την τήρηση των λογιστικών αρχείων	2.500,00
Μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή	250,00

στοιχείων	
Συνολικό πρόστιμο	2.750,00

2) Υπ' αριθμ. /01-11-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016

	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	122,20
Συνολικό ποσό	122,20

3) Επί της υπ' αριθμ. /01-11-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.569,66
Πρόσθετος φόρος (αρ.58 Ν. 4174/13)	784,83
Συνολικό ποσό	2.354,49

4) Επί της υπ' αρ. /01-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016

Πρόστιμο	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μη υποβολή δήλωσης έναρξης στο φορολογικό μητρώο	100,00
Μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. β' τριμήνου 2016	250,00
Συνολικό πρόστιμο	350,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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