



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 28/03/2019

Αριθμός απόφασης: 729

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29-11-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «» με ΑΦΜ, με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία ανταλλακτικών, με έδρα την πόλη της Θεσσαλονίκης, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των υπ' αριθ' και /19-10-2018 πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015), διαχειριστικών περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009 και 01/01/2010-31/12/2010, αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /19-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ. 3, περ.β΄, του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **1.562,66 €**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε τρεις (3) περιπτώσεις Τ.Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 3.906,66 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 §1, 11§1, 12§1 και 18§§2 & 9 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β΄ του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /19-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ. 3, περ.β΄, του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **6.752,30 €**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε είκοσι εννέα (29) περιπτώσεις Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας 16.880,74 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 §1, 11§1, 12§1 και 18§§2 & 9 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β΄ του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /19-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ. 3, περ.β΄, του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **10.102,19 €**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε σαράντα οκτώ (48) περιπτώσεις Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας 25.255,48 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 §1, 11§1, 12§1 και 18§§2 & 9 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β΄ του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /19-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, άρθρου 7 παρ. 3, περ.β΄, του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **2.891,53 €**,

για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας 7.228,82 €, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β΄ του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν εις βάρος του προσφεύγοντος, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 και ν. 4174/2013, δυνάμει της με αριθμό /2016 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης, βάσει του οποίου συντάχθηκε η από 27/11/2017, σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92) και ΚΦΔ(Ν.4093/2012), με αριθμό Σ.Δ.Ε 1481/2016, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, η παράβαση της έκδοσης εικονικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα οποία εντοπίστηκαν σε φακέλους ασφαλιστικών αποζημιώσεων για εικονικές ζημιές.

Αιτία ελέγχου για τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, αποτέλεσε η με αριθμό Εισαγγελική Παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, με την οποία ανατέθηκε, η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τελέσεως αξιόποινων πράξεων και συγκεκριμένα της έκδοσης - αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η Εισαγγελική Παραγγελία, αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στο πλαίσιο προγενέστερης Εισαγγελικής Παραγγελίας, με την οποία είχε αρχικώς ανατεθεί η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την διαπίστωση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων με βάση την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, του 1ου Ειδικού Ανακριτικού Τμήματος του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την έκθεση κατ' άρθρο 38 του ΚΠΔ, οι είχαν καταρτίσει 689 πλαστά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.010.932,84€ (με συνυπολογισμό Φ.Π.Α.), που φέρονται ότι εκδόθηκαν από δεκατέσσερα (14) συνεργεία αυτοκινήτων, από τα οποία τα δέκα (10) είναι ανύπαρκτα ως επιχειρήσεις, ενώ των λοιπών τεσσάρων (4) συνεργείων έγινε πλαστογράφηση σφραγίδων υπαρκτών επιχειρήσεων.

Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση φακέλων εικονικών ζημιών με σκοπό την αποκόμιση κέρδους προερχόμενου από την αντίστοιχη ζημία σε βάρος Ασφαλιστικού Οργανισμού της ημεδαπής θυγατρικής εταιρείας της Εθνικής Τράπεζας(Ε.Τ.Ε), με την επωνυμία «.....», μέσω της είσπραξης αποζημιώσεων.

Ο φάκελος της Εισαγγελικής Παραγγελίας περιέχει πλήθος στοιχείων, μεταξύ αυτών και τα ακόλουθα:

1. Το με αριθ. Πρωτ. /3/19-γ/22-09-2011 έγγραφο της Υπ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας με την σχηματισθείσα δικογραφία προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, συμπεριλαμβάνοντας στους κατηγορούμενους **και τον προσφεύγοντα**.

2. Τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ με τη διαπίστωση ότι ο κ. και της με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου είναι υποκρυπτόμενος εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011. Τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία αναφέρονται σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, όπως αναλύονταν από τις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 3, 4 του Ν. 2523/1997, και του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η δε συνολική αξία τους ανέρχεται στο ποσό 1.007.266,64 €. Επίσης η του και της με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, εμπλέκεται ως άμεση συνεργός στην έκδοση των παραπάνω πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3. Το πόρισμα της διεύθυνσης εσωτερικού ελέγχου της και του για τον Κλάδο Αυτοκινήτου της «.....» το οποίο αναφέρει ότι, αποκαλύφθηκε κύκλωμα που, δρώντας συστηματικά σε βάρος των συμφερόντων της Εταιρίας, κατάφερε να εκταμιεύσει και να ιδιοποιηθεί αποζημιώσεις τροχαίων ατυχημάτων, ύψους 1.812.230€ ευρώ.

Συγκεκριμένα, οι εν λόγω καταβολές αφορούσαν είτε ανύπαρκτα ασφαλιστικά γεγονότα, δηλαδή ζημιές οχημάτων, οι οποίες δεν τεκμαίρονται από το υποστηρικτικό υλικό των φακέλων, είτε γεγονότα για την αποζημίωση των οποίων έγινε εκτεταμένη χρήση πλαστών τιμολογίων επισκευής. Στο κύκλωμα, η δράση του οποίου χρονικά προσδιορίζεται τουλάχιστον από το έτος 2007, συμμετείχαν 12 άτομα, από τα οποία τα πέντε ήταν υπάλληλοι – στελέχη του Καταστήματος της Εταιρίας στη Θεσσαλονίκη (.....,.....,.....,..... και), δύο πραγματογνώμονες (..... και), δύο ασφαλιστικοί πράκτορες (..... και), ένας ιδιοκτήτης συνεργείου επισκευής οχημάτων (.....) καθώς και δύο συγγενικά πρόσωπα του τελευταίου (..... και).

Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, που διενεργήθηκε στα πρόσθετα βιβλία εισερχομένων οχημάτων των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών παραστατικών, διαπιστώθηκε ότι :

- Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων τα υποτιθέμενα οχήματα που εμπλέκονταν σε ατυχήματα των επίμαχων φακέλων ζημιών, πρώτα εισέρχονταν σε συνεργεία βαφής αυτοκινήτων και σε μεταγενέστερη ημερομηνία εισέρχονταν σε συνεργείο επισκευής σύμφωνα με τις ημερομηνίες των παραστατικών στοιχείων και των στοιχείων των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων.
- Σε πλείστες των περιπτώσεων εκδίδονταν τα φορολογικά στοιχεία από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις την ίδια ημερομηνία με την ημερομηνία που διενεργούνταν η πραγματογνωμοσύνη του οχήματος που εμπλέκονταν στο υποτιθέμενο ατύχημα και στην ίδια ημερομηνία αποζημιώνονταν και ο ασφαλισμένος.
- Σε πολλές περιπτώσεις συμβαίνει το ίδιο όχημα να βρίσκεται ταυτόχρονα την ίδια ημερομηνία σε δύο αλλά και σε τρία συνεργεία για επισκευή και βαφή.

- Σε αρκετές περιπτώσεις τα οχήματα που εμπλέκονται σε υποτιθέμενα ατυχήματα και συμπεριλαμβάνονται στους φακέλους ζημιών, εισέρχονται στα συνεργεία για να επισκευασθούν πριν από την ημερομηνία των ατυχημάτων. Οι διαπιστώσεις αυτές προέκυψαν από την επεξεργασία των πρόσθετων βιβλίων εισερχομένων οχημάτων, όσα από αυτά προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις, διότι υπήρξαν και επιχειρήσεις, οι οποίες δήλωσαν απώλεια του βιβλίου εισερχομένων.
- Για πλήθος φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και τα οποία συμπεριλήφθηκαν στους επίμαχους φακέλους ζημιών δεν τεκμαίρεται η ζημιά από τις φωτογραφίες.
- Υπάρχουν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων, σύμφωνα με τον έλεγχο της και τους αναλυτικούς πίνακες με πληροφορίες των (330) τριακοσίων τριάντα φακέλων ασφαλιστικών γεγονότων (ημερομηνίες ατυχήματος, πραγματογνωμοσύνης, αποζημίωσης, στοιχεία εμπλεκόμενων οχημάτων, κόστος αποζημίωσης, εμπλεκόμενος πραγματογνώμονας και διακανονιστής ανά ατύχημα, εκδότης και κομιστής της επιταγής αποζημίωσης, φορολογικά στοιχεία ανά φάκελο κλπ.), στοιχεία που βρίσκονται στον φάκελο της υπόθεσης.
- Υπάρχουν εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία σε φακέλους που χαρακτηρίστηκαν εξ ολοκλήρου εικονικά τα ατυχήματα από τον ανακριτή, κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά είναι ο και οι συνεργάτες του.
- Αναλυτικότερα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής εμπεριέχονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ΚΦΔ, στις σελ.13-27.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου /29-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τα φορολογικά έτη 2007 - 2010.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Μη συγκοινοποίηση των φερόμενων ως συνημμένων στην έκθεση ελέγχου εγγράφων.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου.
4. Ακυρότητα πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω έλλειψης αιτιολογημένης εκθέσεως ελέγχου.
5. Η φορολογική αρχή φέρει αποκλειστικά το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων Κ.Β.Σ.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, στις παρ. **1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. **6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από **22/12/2006 και μετά**) ορίζεται:

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.

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.».

Επειδή, στην παρ.**2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994** (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση **του Ν.3522/2006** (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων

Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, η πληροφορία για την έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τη διαχειριστική χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 3.906,66€ πλέον Φ.Π.Α. 742,26 €, για τη διαχειριστική χρήση 2008, συνολικής καθαρής αξίας 16.880,74€ πλέον Φ.Π.Α. 3.207,30 €, για τη διαχειριστική χρήση 2009, συνολικής καθαρής αξίας 25.255,48€ πλέον Φ.Π.Α. 4.798,49 € και για τη διαχειριστική χρήση 2010, συνολικής καθαρής αξίας 7.228,82€ πλέον Φ.Π.Α. 1.570,68 €, περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης μετά την έρευνα που διενήργησαν, αρχικώς το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και στη συνέχεια η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, βάσει της υπ' αριθμ..... παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Η από 27/11/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αποτελεί το συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ,α΄ του Ν.2238/1994, η οποία περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, μέσα στην δεκαετία, ως εκ τούτου, δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας συν-κοινοποίησης των φερόμενων ως αποδεικτικών στοιχείων στην έκθεση ελέγχου επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων επικαλείται ότι η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), επικαλείται μια σειρά από έγγραφα, τα οποία όμως δεν συγκοινοποιήθηκαν στον ίδιο, γεγονός το οποίο συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθότι του στερεί το δικαίωμα αντίκρουσης του περιεχομένου τους, και του δικαιώματος έννομης προστασίας. Ο ανωτέρω ισχυρισμός όμως δεν ευσταθεί, καθότι κατ'εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, κοινοποιήθηκε το με αριθ. 121/2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου Κ.Β.Σ., με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Με τον τρόπο αυτό, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα, αφενός να ενημερωθεί πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, και αφετέρου, να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου στα πλαίσια του δικαιώματος δικαστικής του προστασίας. Παραταύτα ο προσφεύγων, δεν αιτήθηκε τη χορήγηση οποιουδήποτε εγγράφου, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί δήθεν αδυναμίας του να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

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

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, περ.β', ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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....»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «..Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

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

Επειδή, 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

προηγούμενως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετη. Αντιθέτως, αυτή στηρίχθηκε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στην ίδια την επιχείρηση προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές ήταν ανύπαρκτες. Συγκεκριμένα έγινε διασταυρωτικός έλεγχος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με τα προσκομισθέντα κατασχεθέντα τιμολόγια αγοράς των ανταλλακτικών, προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπήρχε δυνατότητα ή όχι πώλησης των συγκεκριμένων ανταλλακτικών που αναγράφονται στα εκδοθέντα για τους φακέλους ατυχημάτων φορολογικά στοιχεία. Από τον έλεγχο αυτόν, διαπιστώθηκε ότι για την πλειονότητα των πωλούμενων ανταλλακτικών δεν υπήρχαν αντίστοιχες αγορές, κατά συνέπεια δεν υπήρχε δυνατότητα πώλησης αυτών. Ειδικότερα για δεκαπέντε (15) εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας 10.450,06 €, στην πλειονότητά τους μάρκας OPEL, όπως αποτυπώνονται στη σελίδα 13 της από 01-12-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ(ΠΔ186/92) της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκαν αντίστοιχες αγορές και σε ημερομηνίες προγενέστερες της πώλησης και ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συγκεκριμένες συναλλαγές, δοθέντος ότι πρόκειται για υπαρκτή επιχείρηση. Απεναντίας, για τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία Τ-Δ.Α., όπως αυτά αποτυπώνονται στις σελίδες 14- 27 σελίδες της ως άνω έκθεσης, δεν υπάρχουν αντίστοιχες αγορές για τα πωλούμενα είδη, αφού τα προσκομισθέντα τιμολόγια αγοράς ανταλλακτικών αφορούν στην συντριπτική τους πλειοψηφία, οχήματα OPEL, ενώ τα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία, που εμπεριέχονται στο σχετικό φάκελο της Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, είναι διαφορετικής μάρκας.

Με βάση τα παραπάνω σε συνδυασμό και με την έρευνα και την επεξεργασία των στοιχείων του φακέλου της εισαγγελικής παραγγελίας και των συλλεχθέντων στοιχείων από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, αποδείχθηκε ότι επιχειρήσεις με δραστηριότητες την επισκευή, την βαφή και την πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων ιδιοποιούνταν αποζημιώσεις που αφορούσαν σε ανύπαρκτα ασφαλιστικά γεγονότα, δηλαδή υλικές ζημιές αυτοκινήτων, οι οποίες δεν προέκυπταν από το υποστηρικτικό υλικό των φακέλων ζημιών των ατυχημάτων.

Επίσης αξίζει να σημειωθεί , ότι η διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου καταδεικνύεται επιπρόσθετα από το γεγονός της μη επιβολής προστίμου στην περίπτωση 15 φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 10.450,06 €, (από το σύνολο των 120 ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του προσφεύγοντος), όπου διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο αντίστοιχες αγορές, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως πραγματοποιηθείσες οι συγκεκριμένες συναλλαγές.

Τέλος σχετικά με τα επικαλούμενα πορίσματα της νομολογίας για την καλή πίστη των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων προβάλλονται αλυσιτελώς, δεδομένου η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, έλλειψης αιτιολογίας και μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του ράτους 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 του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον 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 εκδόσεώς 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 δεδομένου ότι δεν υπήρχαν αντίστοιχες αγορές 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 **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» **με ΑΦΜ** και την επικύρωση των με αριθμό **και** **/19-10-2018** πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.β', του Ν.4337/15, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007, 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009 και 01/01/2010-31/12/2010, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

αριθ. πράξης	Διαχειριστική περίοδο	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
..... /19-10-2018	01/01/2007-31/12/2007	1.562,66	1.562,66
..... /19-10-2018	01/01/2008-31/12/2008	6.752,30	6.752,30
..... /19-10-2018	01/01/2009-31/12/2009	10.102,19	10.102,19
..... /19-10-2018	01/01/2010-31/12/2010	2.891,53	2.891,53

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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