



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-09-2019

Αριθμός απόφασης:1989

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 25/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ**, κατά:

α) Του υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007,

β) Του υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008,

γ) Του υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2009 και

δ) Του υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2010 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τον υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007,

β) Τον υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008,

γ) Τον υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2009 και

δ) Τον υπ' αριθμ...../14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2010 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ...../25-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ./14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 8.222,66€. Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε: α) εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, άνω των 880,00€ σε πέντε (5) περιπτώσεις Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 9.320,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.770,80€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους και β) υποκρυπτόμενος εκδότης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους άνω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 10.296,66€ πλέον Φ.Π.Α. 1.956,36€ και σε τρεις (3) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 940,00 € πλέον Φ.Π.Α. 178,60€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους.

Με τον υπ' αριθ./14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 60.039,58€. Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε: α) εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, άνω των 880,00 € σε τριάντα (30) περιπτώσεις Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 47.640,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.051,60€ και σε

δεκατρείς (13) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 6.735,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.279,65€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους και β) υποκρυπτόμενος εκδότης σαράντα οκτώ (48) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους άνω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 70.794,40€ πλέον Φ.Π.Α. 13.450,92€ και σε εξήντα μία (61) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 24.929,56€ πλέον Φ.Π.Α. 4.736,58€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Εθνική Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους.

Με τον υπ' αριθ./14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 93.420,99 €. Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε: α) εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, άνω των 880,00€ σε σαράντα (40) περιπτώσεις Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 62.430,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.861,70€ και σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 7.556,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.435,64€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους και β) υποκρυπτόμενος εκδότης ογδόντα δύο (82) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους άνω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 117.172,48€ πλέον Φ.Π.Α. 22.262,75€ και σε εκατόν σαράντα (140) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 46.394,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.814,88€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους.

Με τον υπ' αριθ./14-03-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 42.540,89€. Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε: α) εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, άνω των 880,00€ σε δώδεκα (12) περιπτώσεις Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 16.158,32€ πλέον Φ.Π.Α. 3.141,78€, σε δέκα (10) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 6.320,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.262,30€, σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις Α.Π.Υ. άνω των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 23.260,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.320,90€ και σε τριάντα τρεις (33) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 26.860,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.136,20€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους και β) υποκρυπτόμενος εκδότης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους άνω των 880,00 € συνολικής καθαρής αξίας 3.045,00€ πλέον Φ.Π.Α. 619,35€ σε τριάντα οκτώ (38) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 880,00€ συνολικής καθαρής αξίας 7.978,60 € πλέον Φ.Π.Α. 1.625,53€, σε δύο (2) περιπτώσεις Α.Π.Υ. άνω των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 2.680,00€ πλέον Φ.Π.Α. 616,40€ και σε σαράντα οκτώ (48) περιπτώσεις Α.Π.Υ. κάτω των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 20.050,30€ πλέον Φ.Π.Α. 4.523,57€ με λήπτες ιδιώτες οι οποίοι αποζημιώνονταν από την Ασφαλιστική για ατυχήματα των οχημάτων τους.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 14-03-2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, η οποία εδράζεται στην από 4.12.2017 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης.

Ειδικότερα, η από 14-03-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης συντάχθηκε ύστερα από την έκδοση της υπ' αριθμ...../22-11-2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της, σε συνέχεια της από/05-11-2018 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών-Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης. Με την ως άνω απόφαση της ΔΕΔ ακυρώθηκαν οι με αριθμ...../131,/132,/134 και/135/25-04-2018 πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα, λόγω τυπικής πλημμέλειας και ειδικότερα μη τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 28 και 62 του Ν 4174/2013 διαδικασίας της κλήσης σε ακρόαση. Με την ολοκλήρωση της από 14-03-2019 έκθεσης ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, απαλλαγμένες από την προαναφερθείσα τυπική πλημμέλεια.

Αφορμή του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αποτέλεσε η Εισαγγελική Παραγγελία με ΑΒΜ/18-07-2013 της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, με την οποία ανατέθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διαπίστωση της έκδοσης-αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε στα πλαίσια προγενέστερης Εισαγγελικής Παραγγελίας, με την οποία είχε αρχικώς ανατεθεί η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τελέσεως αξιόποινων πράξεων και συγκεκριμένα της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων με βάση την έκθεση κατ'άρθρο 38 του ΚΠΔ, του 1^{ου} Ειδικού Ανακριτικού Τμήματος του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης προς τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό εξέταση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου- έλλειψη διενέργειας ελέγχου και σύνταξης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ.-Παραβίαση ουσιώδους τύπου- παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και αντίθεση στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
2. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας-Παράβαση νόμου-Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης-πεπλανημένη εκτίμηση ελεγκτικών οργάνων ως προς τα πραγματικά περιστατικά- μη ορθή υπαγωγή των πραγμάτων στο νόμο- ουσιαστική ανυπαρξία αποδιδόμενων παραβάσεων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις με αριθμ.884/2016 και 886/2016 αποφάσεις του ΣτΕ.
3. Παραβίαση της αρχής non bis in idem – ανεπίτρεπτη τιμωρία για το ίδιο αδίκημα δύο φορές.
4. Μη νόμιμος έλεγχος με βάση την εκδοθείσα εντολή ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 και κατ' επέκταση των θεμελιωδών εγγυήσεων στων οποίων την τήρηση καταρχάς συντείνει τυπικός λόγος ακύρωσης.

5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων.
6. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου/προσαυξήσεων της τάξεως του 120% ενόψει της κατ'εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης ποινής ισχύος του Ν 4337/2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016) ορίζεται ότι: "Η αρχή (Α.Α.Δ.Ε.) συγκροτείται από όλες τις οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 111/2014 (Α' 178, διορθ. Σφάλμ. Α' 25/24.2.2015) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ'εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Π.Δ. 111/2014 ορίζεται ότι: "α) Με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/08.04.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (Β' 865) συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία υπάγεται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα".

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/08.04.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (Β' 865) ορίζεται ότι:

"Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ. υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου που αφορούν, σύμφωνα με την αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 (Β' 478) απόφασή μας, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 4 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, ή τα κατά τόπο αρμόδια Τελωνεία".

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ.Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, άρθρο 1 παρ.7, αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της ΔΟΥ αυτής, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 περ.12 β3 της ως άνω απόφασης, αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου, τέλους, εισφοράς, προστίμου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, λόγω ακύρωσης αυτών για νομική ή τυπική πλημμέλεια με βάση δικαστική απόφαση ή απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών, είναι ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε εκδώσει την καταλογιστική πράξη που ακυρώθηκε.

Επειδή, για τα ελεγχόμενα έτη, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος ήταν η ΔΟΥ Η΄ Θεσσαλονίκης, η ελεγκτική αρμοδιότητα της οποίας περιήλθε στη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, οι καταλογιστικές πράξεις που ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας με βάση την με αριθμ...../05-11-2018 απόφαση της ΔΕΔ, είχαν εκδοθεί από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η οποία είναι η αρμόδια για την έκδοση εντολής ελέγχου επανάληψης διαδικασίας έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή, βάσει της από 04/12/2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η από 14-03-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 και εκδόθηκαν οι με αριθμό,, και/14.03.2019 πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η οποία είναι η αρμόδια υπηρεσία για την έκδοση των πράξεων προστίμου που προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης διενέργειας ελέγχου και σύνταξης της σχετικής έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου ΔΟΥ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 171 του Ν 2717/1999 " 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη."

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002,).

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος

των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. 2. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/13: «(...) 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 είκοσι (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, με την αιτιολογική έκθεση του ν.4174/2013 επί του άρθρου 28 διευκρινίζεται ότι: «Παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων " Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει

στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, πριν τη σύνταξη της από 04-12-2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και 4174/2013 (ΚΦΔ), κοινοποίησε νόμιμα στις 08/09/2017 και στις 3/10/2017 στον προσφεύγοντα, το με αριθμό/2017 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε.) – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ και το με αριθμό/2017 συμπληρωματικό ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε.) – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ αντίστοιχα, σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 Ν.4174/2013 και το άρθρο 6 του Ν.2690/1999 – Φ.Ε.Κ Α’45/9-3-1999.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε το με αριθμ..../25-01-2019 σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς προστίμων άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 07-02-2019. Με το ανωτέρω σημείωμα δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει εγγράφως τις

απόψεις του, όπως και έπραξε με το με αριθμό πρωτ...../06-03-2019 Έγγραφο Σημείωμα-Υπόμνημα παροχής απόψεων.

Τις απόψεις του προσφεύγοντα, όπως αυτές διατυπώθηκαν με το ανωτέρω Έγγραφο Σημείωμα-Υπόμνημά του, έλαβε υπόψη του ο έλεγχος όπως προκύπτει και από τις σελίδες 52-54 της από 14-03-2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 φορολογικώς 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. 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 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. ...”*.

Επειδή, με τις Αποφάσεις του ΣτΕ 4347/2001 (τμήμα Β΄, επταμελές) και 2446/2000 (τμήμα Β΄, πενταμελές) κρίθηκε ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδευματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 παράγραφος 3 του Ν.3220/2004 (ΦΕΚ15Α/2004) ορίζεται ότι *“3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρεται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και, γενικά, οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται, αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη”*.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1091/29-4-2013 έχει κριθεί ότι *“Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται*

παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.”, πλην όμως ο προσφεύγων δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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, σύμφωνα με το σκεπτικό τη με αριθμ.884/2016 απόφασης του ΣτΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ’ αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι)

και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνθήτως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις αλλά και έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). 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, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι:

“3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) 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 (Κ.Φ.Δ.) 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:

.....

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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.”

Επειδή, τα πορίσματα της φορολογικής αρχής περί έκδοσης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και περί δράσης του ως υποκρυπτόμενου προσώπου στην έκδοση φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετα, αφού η από 14-03-2019 έκθεση ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η οποία εδράζεται επί της από 04/12/2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον

έλεγχο στην κρίση των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από το που λειτουργεί συνεργείο αυτοκινήτων είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τους εξής λόγους:

1. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο το πρόσθετο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα οχήματα βρίσκονταν στο συνεργείο του και για ποιο χρονικό διάστημα.
2. Δεν είχε καταχωρήσει στα βιβλία του πλήθος φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για τις φερόμενες επισκευές των οχημάτων.
3. Για πλήθος από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αποδεικνύεται από τις φωτογραφίες η ζημία.
4. Υπήρχαν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων.
5. Κομιστής των επιταγών ήταν ο ίδιος ο προσφεύγων και οι συνεργάτες του, ενώ το πλήθος των επιταγών εκδόθηκε στο όνομα των δικαιούχων της αποζημίωσης.
6. Εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών για τα ατυχήματα που περιέχονται στους φακέλους, για τους οποίους εκδώθηκαν μόνο πλαστά φορολογικά στοιχεία.
7. Εξέδωσε σε ορισμένες περιπτώσεις ατυχημάτων Α.Π.Υ. που αφορούσαν σε βαφή και πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ενώ το επάγγελμά του είναι συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων.
8. Ο γραφικός χαρακτήρας σε πλήθος Α.Π.Υ. είναι της αδελφής του

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσαν εργασίες ή πώληση ανταλλακτικών για τα αυτοκίνητα των εξεταζόμενων φακέλων με τη συμμετοχή του είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο το διότι:

1. Δεν υπάρχουν αγορές για τα πωλούμενα είδη που χρησιμοποιήθηκαν για την επισκευή των οχημάτων.
2. Για πλήθος από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αποδεικνύεται από τις φωτογραφίες η ζημία.
3. Υπήρχαν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων.
4. Υπάρχουν φάκελοι που τα ατυχήματα χαρακτηρίστηκαν εικονικά από τον ανακριτή.
5. Τα οχήματα που επισκευάζονται βρίσκονται ταυτόχρονα σε συνεργεία βαφής και επισκευής και οι αγορές ανταλλακτικών γίνονται τις περισσότερες φορές την ίδια μέρα της επισκευής.
6. Τα αυτοκίνητα πρώτα βάφονται και ακολούθως επισκευάζονται σε άλλα συνεργεία.
7. Τα επισκευαζόμενα οχήματα εισέρχονται στα συνεργεία πριν από την ημερομηνία του ατυχήματος.
8. Σχεδόν για όλα τα φορολογικά στοιχεία η ημερομηνία έκδοσης τους ταυτίζεται με την ημερομηνία της πραγματογνωμοσύνης και την ημερομηνία της αποζημίωσης.
9. Κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά είναι ο και οι συνεργάτες του, χωρίς να υπάρχει εκχώρηση αποζημίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι επαρκώς αιτιολογημένη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, για την ενεργοποίηση της εν λόγω αρχής, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μιας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι «ποινικές» κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως «ποινικές» και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπομένων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (ΣτΕ 1992/2016, ΣτΕ 167/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με κανένα στοιχείο δεν απέδειξε τη συνδρομή των ανωτέρω προϋποθέσεων, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αστήρικτος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι "1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) το χαρακτηρισμό πλήρους ή μερικού ελέγχου, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.
-

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: “Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρους ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρους ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....”.

Επειδή, η με αριθμό 1882/11.11.2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου η οποία εκδόθηκε για επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης μετά τη με αριθμό 1779/05-11-2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (που ακύρωσε τις αρχικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για λόγους τυπικής πλημμέλειας) περιλαμβάνει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και αν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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, προϋποθέσεων 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού

φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : “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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι “φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, 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.”.

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 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, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας

υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ.327/2004 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του ΝΣΚ (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. 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) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ'αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81)».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., *κατά την έννοια των «διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευμένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 περ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002).»*

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι *“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.*

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ...

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...".

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι "Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης".

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

"Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης".

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ...../20-02-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι με αριθμ.....,,, και/25-04-2018 οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου, εκδόθηκε κατόπιν της από 04-12-2017 συνταχθείσας Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου, που περιήλθε σε γνώση της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με το με αριθμό πρωτ...../14-12-2017 έγγραφο της ΔΟΥ Πολυγύρου ως τελευταία αρμόδια ΔΟΥ του προσφεύγοντα (αριθμός πρωτ.εισερχομένου/21-12-2017), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ'άρθρο 84 παρ.1 του ν 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των ως άνω αρχικών οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου, ήτοι την 25-04-2018, δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση των εν λόγω καταλογιστικών πράξεων.

Ακολούθως, οι ως άνω αναφερόμενες,, και/25-04-2018 οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου, ακυρώθηκαν λόγω τυπικής πλημμέλειας και ειδικότερα μη

τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 28 και 62 του Ν 4174/2013 διαδικασίας, με βάση την υπ' αριθμ...../05-11-2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης. Η αρμόδια ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης προχώρησε άμεσα, εντός της τασσόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις προθεσμία του ενός έτους από την έκδοση της με αριθμ. /05-11-2018 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, στην έκδοση νέων πράξεων απαλλαγμένων από τυπικές πλημμέλειες, ήτοι των με αριθμ.....,, και .../14-03-2019 οριστικών προσδιορισμών προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παραγραφής, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/2015 " 1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των [άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013](#) , εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο..... 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:..... 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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας......"

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο όπως αυτό προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ήτοι ποσοστό 40% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί επιβολής κυρώσεων-προσαυξήσεων της τάξεως του 120% απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 25-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>
Υπ'αριθμ...../14-03-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2007	8.222,66€	8.222,66€
Υπ'αριθμ./14-03-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2008	60.039,58€	60.039,58€
Υπ'αριθμ./14-03-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2009	93.420,99€	93.420,99€
Υπ'αριθμ./14-03-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2010	42.540,89€	42.540,89€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής 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