



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/9/2019

Αριθμός απόφασης: 1985

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 6/5/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου του Δήμου Ν., Τ.Κ., κατά της με αρ./2-4-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008, της με αρ./2-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της με αρ./2-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2008 και της με αρ./2-4-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου

6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 12/6/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 6/5/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με 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:

1. Με την με αριθμό/2-4-2019 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **72.637,60 €**, λόγω λήψης είκοσι εννέα (29) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκ των οποίων τα δέκα έξι (16) είναι και πλαστά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 181.594,00 € πλέον Φ.Π.Α. 34.502,86 €, εκδόσεως της επιχείρησης της επιχείρησης, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§9 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **156.234,57 €**.
3. Με τη με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **78.541,82 €**.
4. Με τη με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι ποσό $34.502,86 \times 50\% = 17.251,43 \text{ €}$.

Δυνάμει των με αρ. ... & .../9-5-2018 εντολών μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριοτήτων «Κατεδαφίσεις - Εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», για τη χρήση 2008, κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν

σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ.../12-1-2016 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης με τις συνημμένες σ' αυτό αρ. .../2009 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και αρ. υπόθεσης .../..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης, που αφορούν στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, ΑΦΜ, με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε, προέβη σε έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε είκοσι εννέα (29) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων τα δέκα έξι (16) είναι και πλαστά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 181.594,00 € πλέον Φ.Π.Α. 34.502,86 €, εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ». Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας εξέδωσε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κρινόμενης περιόδου, καθώς ήδη τα βιβλία της χρήσης 2008 είχαν κριθεί ανακριβή από προγενέστερο έλεγχο της ίδιας Δ.Ο.Υ. (σχετ. η με αρ. .../13-2-2012 εντολή ελέγχου).

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

- Η φορολογική αρχή διαμόρφωσε το πόρισμά της περί χαρακτηρισμού των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών και εικονικών – πλαστών, βασιζόμενη όχι σε αποδείξεις, αλλά σε πιθανολογήσεις και υπόνοιες. Επικαλείται καλή πίστη ως προς τις επίδικες συναλλαγές.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της χρήσης 2008 έχει παραγραφεί. Επικαλείται τις αποφάσεις ΣτΕ 403/2018 και ΣτΕ 1738/2017.
- Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης στις επίδικες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 3 και 4 του Ν.2523/1997 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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 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 στο άρθρο 2 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, περαιτέρω όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά

συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο),σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις από 2/4/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας για τους κάτωθι λόγους :

Η εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι όλα εικονικά, διότι:

- α) Ο αναφορικά με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησής του, στην από 18-5-2011 έκθεση εξετάσής του δήλωσε ότι, ουδέποτε η επιχείρησή του αγόρασε ή πούλησε εμπορεύματα.
- β) Σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε

πωλήσεις (έλλειψη αγορών, προσωπικού, μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων αλλά και οποιασδήποτε μορφής υλικοτεχνικής υποδομής). Από τις διασταυρώσεις των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων τρίτων επιχειρήσεων στην χρήση 2008 προκύπτει ότι εμφανίζει:

ΑΓΟΡΕΣ συνολικής καθαρής αξίας μηδέν 0 €

ΠΩΛΗΣΕΙΣ συνολικής καθαρής αξίας 2.193.616,76 €, (σύνολο στοιχείων 377)

γ) Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2008 (2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο) και για το έτος 2009 (1^ο και 2^ο τρίμηνο) και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για το έτος 2008. Με δεδομένο ότι ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές ή δαπάνες, όπως προκύπτει από τις διασταυρώσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων από δηλώσεις τρίτων, όλες οι ανωτέρω δηλώσεις Φ.Π.Α. είναι ανακριβείς, καθότι δηλώνει πιστωτικά υπόλοιπα χιλιάδων ευρώ. Το μοναδικό συμπέρασμα είναι ότι η υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. έγινε με μόνο σκοπό, όπως αποδείχθηκε, η εκδότρια επιχείρηση να αποκτήσει τις προϋποθέσεις θεώρησης φορολογικών στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

δ) Η εικονικότητα προκύπτει από τον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, από την καταχώρησή τους στα τηρούμενα βιβλία, αλλά και από τον τρόπο εξόφλησής τους.

ε) Πολλές από τις λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του αποδέχθηκαν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβαν.

στ) Απ' την έρευνα – έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ Δυτικής Μακεδονίας σε συνδυασμό με την έρευνα που διεξήχθη από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Κεντρ.-Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης αποδεικνύεται αναμφισβήτητα η ύπαρξη κυκλώματος διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η επιχείρηση ήταν μέλος αυτού του κυκλώματος των επιχειρήσεων, οι οποίες συστάθηκαν με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές, τα οποία θα διέθεταν σε διάφορες επιχειρήσεις, έτσι ώστε αυτές να διογκώσουν τις δαπάνες και το Φ.Π.Α των εισροών τους και να μειώσουν τον προς απόδοση Φ.Π.Α και κατά συνέπεια να ζημιώσουν το Ελληνικό Δημόσιο αποδίδοντας μειωμένους φόρους.

Ως προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα προέκυψαν τα εξής :

- Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν από την επιχείρησή του και των στελεχών των μπλοκ που κατασχέθηκαν από την επιχείρηση του εκδότη προκύπτει ότι τα με αριθμούς ../10-06-2008, ../14-06-2008, ../17-06-2008, ../20-06-2008, ../23-06-2008, ../28-06-2008, ../05-08-2008, ../10-08-2008, ../17-08-2008, ../21-08-2008 και ../29-08-2008 πρωτότυπα κατασχεμένα Τ.Π.-Δ.Α. εκτός από εικονικά, αφορούν δηλαδή ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, είναι και πλαστά γιατί τα στοιχεία που αναγράφονται σε αυτά, όπως τα στοιχεία του συναλλασσόμενου, το είδος των εμπορευμάτων, η ημερομηνία έκδοσης, είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα αντίστοιχα στελέχη. Για τον ίδιο ακριβώς λόγο πλαστά θεωρούνται και τα με αριθμούς ../02-09-2008, ../05-09-2008, ../11-09-2008, ../19-09-2008, και ../24-09-2008 Δ.Α.
- Σε κανένα από τα κατασχεμένα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός

κυκλοφορίας του οχήματος με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες μεταφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5β' του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτό συμπληρώθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 2992/2002 άρθρο 16 και ισχύει από 20-03-2002. Η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε φορτηγό.

- Ο προσφεύγων δήλωσε στον έλεγχο ότι προμηθεύονταν τα εμπορεύματα από μαγαζί στην περιοχή Β' ΚΤΕΟ Θεσσαλονίκης, ενώ η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε δήλωσε ίδρυση υποκαταστήματος ή μεταφορά έδρας στην ανωτέρω διεύθυνση.
- Σύμφωνα με την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του προσφεύγοντα, συμπεραίνεται ότι πρόκειται για συναλλαγές πολύ μεγάλης αξίας, δεδομένης της συναλλακτικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα (29 τιμολόγια καθαρής αξίας 181.594,00 €) που καθιστούν τον ως τον μεγαλύτερο προμηθευτή του κατά το έτος 2008. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε αντίστοιχο όγκο δραστηριότητας προκειμένου να δικαιολογείται η αγορά τόσο μεγάλων ποσοτήτων ανταλλακτικών, λιπαντικών και ελαστικών, ενώ η εξόφληση τιμολογίων τόσο μεγάλης συνολικής αξίας με μετρητά (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση) αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 και την ΠΟΛ1097/2016, με τις οποίες έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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». Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή του πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στη χρήση 2008 από διαφορετικούς εκδότες (σχετ. η με αρ. .../13-2-2012 εντολή ελέγχου) και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού οι από 2/4/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την ένσταση 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο

της πενταετίας.», 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 ορίστηκε 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση

συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθμ. 1623/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 9 της απόφασης) : «Επειδή, από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (πρβλ. ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012). Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται

εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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 Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

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).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ. ... & .../9-5-2018 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε

γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ.../12-1-2016 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης και τις συνημμένες σ' αυτό αρ. .../2009 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και αρ. υπόθεσης .../.... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Ε. Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και Θράκης που αφορούν στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση, ΑΦΜ, με λήπτριες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Λαμβάνοντας δε υπόψη, ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος (αρ. πράξης ../...../2012) και Φ.Π.Α.(αρ. πράξης/2012), ως αποτέλεσμα του ελέγχου που διενεργήθηκε με την με αρ. .../13-2-2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της δεκαετούς παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των

απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από από 2/4/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 6/5/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2008

Η με αριθμό/2-4-2019 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Καταλογιζόμενο ποσό : $181.594,00 \times 40\% = 72.637,60 \text{ €}$

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2009

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Καταλογιζόμενο ποσό : **156.234,57 €**.

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Καταλογιζόμενο ποσό : **78.541,82 €**.

Πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Καταλογιζόμενο ποσό : $34.502,86 \times 50\% = 17.251,43 \text{ €}$.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.