



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-05-2019

Αριθμός απόφασης:1259

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 **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007,

β) Της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007 και

γ) Της υπ' αριθμ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007,
- β) Την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007 και
- γ) Την υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007, 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...../24-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... **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:

Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 9.361,50€ διότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εννέα (9) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 93.615,00€ πλέον ΦΠΑ 17.786,85€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 07-11-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Με την με αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 17.786,85€ και πρόσθετος φόρος ύψους 16.554,23€. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διότι κατά την ως άνω χρήση προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εννέα (9) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ:..... για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 93.615,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ συνολικής αξίας 17.786,85€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 06-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν 2859/2000).

Με την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 8.893,43€ διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη εννέα (9) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 93.615,00€ πλέον ΦΠΑ 17.786,85€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 06-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρου 79 του Ν 4472/2017.

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../.../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος για την ορθή τήρηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Ν 2238/1994), του ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και του ΚΒΣ (ΠΔ186/92), με αφορμή την από 16-07-2018 συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) & Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) της ΔΟΥ Λάρισας για τον με ΑΦΜ:.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

- 1) Δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία να επιτρέπουν τον επανέλεγχο στην περαιωθείσα χρήση 2007 και ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στο εν λόγω έτος έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.
- 3) Παράνομη επιβολή σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών.
- 4) Μη νόμιμη η έκδοση πράξεων που εκδόθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013).
- 5) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης-Ανεπαρκής-Πλημμελής αιτιολογία και αοριστία της έκθεσης ελέγχου

Ως προς τον πρώτο 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, προΐσχύουσες 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 : “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 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “ 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.....”.

Επειδή, στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “ 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”.

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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.”

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 έγγραφης 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, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν 3888/2010 “ 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.](#) και της [παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ 1019/2011 “10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.”

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

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 ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

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, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ...../.../...../2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας εκδόθηκε κατόπιν της από 16-07-2018 συνταχθείσας Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Λάρισας για τον του με ΑΦΜ:....., η οποία συνετάχθη βάσει των με αριθμό πρωτ...../2017 και/2018 Δελτίων Πληροφοριών της ΔΟΥ Βέροιας (αρ. πρωτ. εισερχ...../2018 και/2018 της ΔΟΥ Λάρισας αντίστοιχα), και η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.2859/00 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία.

Επειδή, ο προσφεύγων, για το υπό κρίση έτος 2007 αποδέχθηκε το με αριθμ...../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν 3888/2010 για τις φορολογίες ΦΠΑ & εισόδημα και εξόφλησε το σύνολο της οφειλής. Ακολούθως, μετά τη διενέργεια ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από τη ΔΟΥ Λάρισας, εκδόθηκε το με αριθμ...../...../2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν 3888/2010 ΠΟΛ 1019/2011, το οποίο ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε και συνεπώς, ως προς την εν λόγω χρήση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής προστίμων.

Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ., ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τον Ιούλιο του 2018, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και ακολούθως ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν 2523/1997, ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων και συνεπώς, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

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

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 “ *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.* ”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ’ εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

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 06/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ Λάρισας, καθώς και στην από 07-11-2018 Έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ της ίδιας ΔΟΥ, 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 εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι *“ Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (**οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της**), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 “εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει 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. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύπτει 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Α΄ Λάρισας στον προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ίδια ως άνω ΔΟΥ στο **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ:....., και τα οποία αποτυπώθηκαν στην από 16-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) & Ν 4174/2013 (ΚΦΔ). Από τον ανωτέρω έλεγχο προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2007 ζήτησε-έλαβε και αποδέχθηκε εννέα (9) πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής

φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 93.615,00€ πλέον ΦΠΑ 17.786,85€.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ:..... προς τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2007 ήταν εικονικά και πλαστά στο σύνολό τους. Ειδικότερα, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο του

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της υπηρεσίας για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία κοινοποιήθηκε στις 27/03/2018, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατος οποιοσδήποτε έλεγχος ή επαλήθευση.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της Εφαρμογής Διασταυρώσεων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ. δεν υπέβαλε τη δήλωση του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ενώ δηλώθηκε από τρίτους μόνο ως προμηθευτής.
- Δηλώνει ως έδρα την επί της οδού, αλλά από τον επιτόπιο έλεγχο της υπηρεσίας μας δεν βρέθηκε η συγκεκριμένη αρίθμηση επί της οδού, και η Δ/ση Πολεοδομίας Λάρισας με αρ. πρωτ...../2018 (εισερχόμενο/2018) έγγραφό της, μας ενημέρωσε ότι η υφιστάμενη αρίθμηση των ακινήτων επί της οδού δεν ξεπερνά τον αριθμό
- Δεν είχε ποτέ αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια – δελτία αποστολής.
- Ουδέποτε είχε στην κατοχή του φορτηγά αυτοκίνητα.
- Ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- Δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη χρήση.
- Δεν έχει υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.
- Δεν εισήγαγε ποτέ προϊόντα από τρίτες χώρες σύμφωνα με το έγγραφο του Τελωνείου Λάρισας.
- Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις κατά το ελεγχόμενο έτος.
- Στα τέσσερα παραστατικά που εξέδωσε δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ..
- Στο ένα παραστατικό (ΤΔΑ/2007), αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο το ΙΧ φορτηγό, το οποίο στο Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων εμφανίζεται σε κατάσταση εκούσιας ακινησίας από 12/09/2006 (σύμφωνα με το αρ. πρωτ...../2006 της Δ.Ο.Υ. ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ).
- Η περιγραφή των πωληθέντων ειδών στα υπό κρίση ΤΠ – ΔΑ είναι πλημμελής κατά παράβαση του άρθρου 12§11 του Κ.Β.Σ.. Δεν δίνονται καθόλου στοιχεία που να προσδιορίζουν ακριβώς τα πωληθέντα είδη.
- Σύμφωνα με το σύστημα ELENXIS και TAXIS δεν θεώρησε βιβλίο εσόδων – εξόδων ούτε κάποιο άλλο στοιχείο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Τα τιμολόγια – δελτία αποστολής που κατασχέθηκαν έχουν ίχνος διάτρησης με κωδικό Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας 1349 ενώ ο

κωδικός της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας είναι 3232. Συνεπώς τα ανωτέρω εκδοθέντα στοιχεία και όσα εξέδωσε είναι πλαστά.

- Μέχρι και σήμερα δεν έχει προβεί στην διακοπή της επαγγελματικής του δραστηριότητας ή στην δήλωση μεταφοράς της έδρας του.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και πλαστότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Λάρισας περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρουν αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας και πλαστότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών που θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικείες συναλλαγές. Η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμ...../2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, σε εκτέλεση της οποίας και μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 07-11-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και οι με ημερομηνία θεώρησης 06-12-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρου 79 του Ν 4472/2017. Οι εν λόγω εκθέσεις, στις οποίες παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου με τρόπο αναλυτικό, αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του Ν 4337/2015, του άρθρου 62 του Ν 4174/2013, οι διατάξεις του Ν 2859/2000, καθώς και οι διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 και 72 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) που διέπουν τη διαδικασία του ελέγχου τον τύπο και τον τρόπο έκδοσης των πράξεων. Επιπροσθέτως, στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφεται η υπ' αριθμ...../2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καθώς και οι από 07-11-2018 και 06-12-2018 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 "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: α)....., β)....., ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους..”

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 ορίζεται ότι “ Οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν. 2523/1997](#) (Α΄179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι [παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013](#) , κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος”

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κατά το χρόνο έκδοσης των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων είχαν καταργηθεί οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δήθεν παράνομης επιβολής σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών για την ελεγχόμενη χρήση 2007, απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού εκδόθηκε για την παράβαση ΚΒΣ μόνο μια πράξη, κατ’εφαρμογή των διατάξεων του Ν 4337/2015 και όχι άλλη κατ’εφαρμογή των διατάξεων του Ν 2523/1997.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27-05-2016) “1. Συνιστάται Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της», ενώ περαιτέρω σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 & 2 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27-05-2016) **«1. Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε` του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α` 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον παρόντα νόμο και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη. 2. Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: α) τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και την είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων ...”**

Επειδή περαιτέρω, με την Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017, (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017), με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), στο άρθρο 1 ορίζεται ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της

Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:....

1	ΣΤΗΛΗ 2 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ & ΠΡΑΞΕΙΣ Ή ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΡΟΣ ΥΠΟΓΡΑΦΗ	ΣΤΗΛΗ 3 Μεταβίβαση Αρμοδιότητας	ΣΤΗΛΗ 4 ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ	ΣΤΗΛΗ 5 Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα
21.	Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	Ν. 4174/2013, άρθρα 28, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3691/2008 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.	Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου.
23	Την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών, όπου προβλέπεται.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	ν. 4174/2013, άρθρα 25, 28, 34 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3691/2008 και του άρθ. 169 του ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.	Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 24-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2007

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>	<u>Διαφορά</u>
Υπ' αριθμ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2007	9.361,50€	9.361,50€	0,00€
Υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2007	34.341,08€	34.341,08€	0,00€
Υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν 4472/2017 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2007	8.893,43€	8.893,43€	0,00€

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