



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 884

**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), ως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜκαι της, ΑΦΜ, κατοίκων, επί της οδούαρ. ..., ΤΚ, κατά της με αρ. .../.../16-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3833/2010 οικονομικού έτους 2010, της με αρ. .../.../16-12-2019 (εκ παραδρομής αναγράφει .../.../16-12-2019) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού

έτους 2010, της με αρ. .../..../16-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, της με αρ. .../..../16-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 και της με αρ. .../..../5-11-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Την από 24/1/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας .

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

Επί της από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜκαι της, 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 .../..../16-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 1.569,83 €, πλέον πρόσθετου φόρου 1.610,01 €, ήτοι συνολικού ποσού **3.179,84 €**.

2. Με την με αριθμό .../..../16-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 51.451,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου 54.768,18 €, ήτοι συνολικού ποσού **106.219,22 €**.

3. Με την με αριθμό .../..../16-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 20.012,16 €, πλέον πρόσθετου φόρου 20.524,47 €, ήτοι συνολικού ποσού **40.536,63 €**.

4. Με την με αριθμό .../..../16-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $15.920,67 \times 50\% = 7.960,33 \text{ €}$.

5. Με την με αριθμό .../5-11-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **16.758,60 €**, διότι έλαβε δέκα (10) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 83.793,00 €, πλέον ΦΠΑ 15.920,67 €, εκδόσεως της επιχείρησης “..... - ΑΦΜ", κατά παράβαση

των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Κατόπιν του με αρ. πρωτ./16-12-2015 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. Καβάλας/18-12-2015) Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το οποίο δόθηκε η πληροφορία ότι η εταιρία «..... – ΑΦΜ» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος, εκδόθηκε η με αρ./26-5-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ακολούθως και μετά την έκδοση της από 22/11/2017 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ - Κ.Φ.Α.Σ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» και η οποία απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας με το με αρ. πρωτ./22-11-2017 έγγραφο, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2009, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δέκα (10) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, που εξέδωσε η ανωτέρω εταιρία, καθαρής αξίας 83.793,00 €, πλέον ΦΠΑ 15.920,67 €. Με βάση τα αποτελέσματα του ανωτέρω διενεργηθέντος ελέγχου προς την εκδότρια εταιρία και με δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2009, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Κ.Β.Σ., έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές, εκροές και το Φ.Π.Α. αυτών και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Μη νόμιμη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομά του, καθώς το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του.
2. Ο αντικειμενικός τρόπος υπολογισμού του προστίμου αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και του δικαιώματος δικαστικής προστασίας. Η επιβολή προστίμων συνιστούν διοικητικές κυρώσεις και αντίκεινται στο Σύνταγμα και στην ΕΣΔΑ.
3. Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως μη νόμιμη αιτιολογία, άλλως αναπόδεικτο, άλλως ουσία αβάσιμο, ως προς τη μη πραγματοποίηση των ένδικων συναλλαγών.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, άλλως, εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοστέα κανόνα, άλλως και επικουρικά, εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.
5. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της αναλογικότητας και έλλειψη δόλου του.

6. Η χρήση 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή και κανένα συμπληρωματικό στοιχείο δεν συντρέχει ώστε να εκληφθεί νέα έναρξη παραγραφής, καθώς τα επικαλούμενα συμπληρωματικά στοιχεία ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών.
7. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
8. Συγγνωστή νομική πλάνη. Επικαλείται τη με αρ. ΔΕΦΑΘ 488/2013 απόφαση.
9. Επικαλείται τις υπ' αριθμ. Α...../2019 και Α...../2019 απαλλακτικές δικαστικές αποφάσεις για την εκδότηρια των ένδικων συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό, περί μη νόμιμης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στο όνομά του, καθώς το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του.

Επειδή, στο άρθρο 40 του Ν.3220/2004 ορίζεται : *”3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται 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 όπως παγίως νομολογείται, καθ’ ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 4 ν. 2523/1997 (ΣτΕ 1160/2014, 64/2012, 361/2009, 2940/2006, 2965/2004 κ.α.) έχει δε κριθεί με την υπ’ αριθ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – και έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1199/2014 Εγκύκλιο –, ναι μεν, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 ν. 2523/1997, σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι από τον νόμο προβλεπόμενες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, οι οποίες αντιθέτως επιβάλλονται σε βάρος όσων πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή, πλην όμως κρίσιμη αποβαίνει **η έννοια του «παντελώς αμέτοχου προς τη συναλλαγή προσώπου»**. Ως τέτοιο, σύμφωνα με το Ν.Σ.Κ., θα πρέπει να νοηθεί *«όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ’ οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης... »*.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγωνμε ΑΦΜέχει ενεργή ατομική επιχείρηση με έναρξη εργασιών την 31/1/2005 και κύρια δραστηριότητα "ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΡΩΘΗΣΗΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΜΕΣΑ ΣΕ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ (ΜΕ ΔΙΑΝΟΜΗ ΔΩΡΩΝ Η ΟΧΙ)".

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».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι την ατομική του επιχείρηση ασκούσε εν τοις πράγμασι η σύζυγός του, καθώς και την έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη των εν λόγω παραβάσεων. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή στη παρ. 5 του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα Ευθύνη» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή εν προκειμένω, δεν αποδεικνύεται η συμμετοχή της προσφεύγουσας,, στην διαχείριση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ούτε η ευθύνη της στην καταβολή των καταλογιζόμενων φόρων και προστίμων και ως εκ τούτου δεν νομιμοποιείται για την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό σχετικά με την επιβολή των προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς

εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.... »

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 2674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 (και συνακόλουθα του Ν.4337/2015) συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως

άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 1 ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των πρόσθετων φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου περί της εικονικότητας της συναλλαγής των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

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, 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 5/11/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, 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. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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. 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις από 5/11/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για τους κάτωθι λόγους:

Ως προς την εκδότρια επιχείρηση :

Η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει το όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι:

α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.,

β) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

γ) όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών) .

δ) δεν διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης-μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης, όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης ή λοιπές συναφείς παραγωγικές δαπάνες .

ε) δεν προκύπτει από πουθενά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 1/5/2005 έως και 11/4/2007 και από 30/11/2010 έως και την διακοπή εργασιών 31/12/2013,

στ) στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων της στο ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιος και σύζυγος, ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και των άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

Σημειώνεται ότι η εκδότρια εταιρία και οι ανωτέρω επιχειρήσεις εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς κοινές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι λήπτριες εικονικών στοιχείων.

ζ) Η επιχείρηση προσκόμισε φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης των επιταγών πελατών της, χωρίς τις οπισθογραφήσεις, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται εάν οι επιταγές εμφανίσθηκαν προς είσπραξη, αν ακυρώθηκαν και ποιος είναι ο τελευταίος κομιστής.

η) Σε λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης παρατηρείται η κατάθεση μεγάλων ποσών από ορισμένους πελάτες της, με ταυτόχρονη ανάληψη των χρηματικών αυτών ποσών και στη συνέχεια ο λογαριασμός δεν εμφανίζει άλλες κινήσεις, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι εμπλεκόμενοι προέβησαν στην έκδοση επιταγών ή στην κατάθεση με ταυτόχρονη ανάληψη, προκειμένου να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις φερόμενες μεταξύ τους συναλλαγές, που αφορούν μάλιστα σε ιδιαίτερα μεγάλα ποσά. Επίσης, παρατηρήθηκε ότι σε πολλές των περιπτώσεων, από τα ποσά που κατατίθενταν από τους πελάτες της εισπράττονταν ένα μικρό μέρος του ποσού από υπαλλήλους της και προμηθευτές της εκδότριας, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό εισπράττονταν από άτομα που δεν έχουν καμία αποδεδειγμένη σχέση με την επιχείρηση. Επισημαίνεται επίσης, ότι από την ανάλυση των λογαριασμών της εκδότριας επιχείρησης και από τις εγγραφές κατάθεσης μετρητών με επωνυμία του καταθέτη (πελάτη της εκδότριας), προέκυψε ότι οι πελάτες της κατέθεταν μόνο το ποσό του Φ.Π.Α. του εκδοθέντος Τ.Π.Υ. και όχι το συνολικό ποσό του τιμολογίου.

θ) Πολλά τιμολόγια έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01/05/2002, λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του αρ.18§2 του Π.Δ. 186/92 που όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00€ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά».

ι) Η περιγραφή της παροχής υπηρεσίας στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. είναι γενική, χωρίς να αναφέρεται αναλυτικά η υπηρεσία, σε ποιόν πελάτη αφορά, σε ποια πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κτλ. και σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ.186/92 για τον λήπτη του στοιχείου απορρίπτεται η δαπάνη αυτή .

ιβ) Ως προς την τιμολογηθείσα αξία ανά συναλλαγή και πελάτη προέκυψε ότι η αναγραφόμενη αξία επί των Τ.Π.Υ. στηρίζεται στις φορολογικές ανάγκες κάθε πελάτη και όχι στην πραγματική αξία της συναλλαγής.

ια) Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.

Ως προς την προσφεύγουσα επιχείρηση

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας απέστειλε στον προσφεύγοντα πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, καθώς και οτιδήποτε σχετικό με την δραστηριότητα της

επιχείρησης εντός πέντε (5) ημερών από την σύνταξη του αιτήματος, βάσει των διατάξεων του Ν.4174/2013, το οποίο και παρέλαβε στις 03/05/2017 η κ. σύνοικος – σύζυγος του προσφεύγοντος, υπογράφοντας στο σχετικό αποδεικτικό επίδοσης. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία, καθώς και δαπάνες, αγορές κ.λ.π. στην υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προκειμένου να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος. Ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό της παράβασης της λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεκτιμώντας τόσο τα πορίσματα του ελέγχου της εκδότριας εταιρίας, όσο και το γεγονός της μη προσκόμισης από τον προσφεύγοντα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, αλλά και κάθε σχετικού με την υπόθεση εγγράφου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής, τα βιβλία και στοιχεία που σχετίζονται με τη λήψη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, αλλά ούτε και μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, προσκομίζει κανένα στοιχείο το οποίο θα αποδείκνυε το αληθές των επίδικων συναλλαγών προς έμμεση ανταπόδειξη της αναλήθειας του αποδεικτέου ισχυρισμού του ελέγχου της φορολογικής αρχής.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη ορθού νομικού χαρακτηρισμού των πορισμάτων της φορολογικής αρχής

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε από τον έλεγχο ελλιπής η περιγραφή των υπό κρίση στοιχείων με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό με την εκδότρια επιχείρηση, διότι η συνεργασία του με την εκδότρια γινόταν βάσει προφορικών συμβάσεων και προφορικής επικοινωνίας, γεγονός που συνηθίζεται στις αντίστοιχες συναλλαγές.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 9 και 11 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: « 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου

συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο.

Επί αγοράς ηρητημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση» .

Επειδή με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή...».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882/90. “Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α΄ 43)”, ορίζεται ότι: “16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα”.

Επειδή με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ’ όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (ΣτΕ 1679/2017, 280/2009, 4326/2014, ΑΠ 735, 761, 1698/2001, 90/2005, 1405/2008, 80/2010).

Επειδή στο σκεπτικό της απόφασης **1353/2014 ΣτΕ** Τμήμα Β΄ αναφέρεται: “6. Επειδή, στο άρθρο 12 του Κ.Β.Σ (π. δ/γμα 186/1992, Α΄ 84) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι «1. Για την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία, για την άσκηση του επαγγέλματός τους . εκδίδεται τιμολόγιο. 2. . 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται, η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο

αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10. ... 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, . και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. 12.....». Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι η τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης, δεν εμποδίζει την έκπτωσή της, **εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής** (ΣΤΕ 45/2006 επτ.)”.

Επειδή η τυχόν αοριστία της περιγραφής σε τιμολόγιο των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την έκπτωση τους, εφόσον η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής. Η αναφορά αυτή πρέπει και μπορεί να γίνεται κατά τρόπο ώστε να δηλώνεται συγκεκριμένα η οικεία σύμβαση. Η αναφορά μπορεί να γίνει ακόμα και με τρόπο με τον οποίο να υποδηλώνεται μόνο η σύμβαση για την οποία πρόκειται, αρκεί τούτο να προκύπτει με σαφήνεια, κατά την ουσιαστική κρίση της φορολογικής αρχής και, αν αυτή αμφισβητηθεί, των διοικητικών δικαστηρίων. Είναι άλλο δε το ζήτημα αν ενδεχομένως η ελλιπής περιγραφή συνιστά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 46/2006, πρβλ. 1754/2000).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αλλά ούτε και σχετικά έγγραφα, π.χ. συμφωνητικά, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να κρίνει τα στοιχεία αυτά εικονικά, και όχι ελλιπή όπως ισχυρίζεται, με βάση τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότηρια επιχείρηση.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, και της επιείκειας και περί έλλειψης δόλου.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982). Εξάλλου, η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των

τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη καλή του πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (π.χ. συμφωνητικά, αποδεικτικά εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές, και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 5/11/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη.

Επειδή, τέλος, η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2009.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα*

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

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

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις

το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, 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.»

Επειδή στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 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§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, 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 θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

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, 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).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./21-12-2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ./16-12-2015 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. Καβάλας/18-12-2015) Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με το οποίο δόθηκε η πληροφορία ότι η εταιρία «.....» – ΑΦΜ» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ανωτέρω εντολή τροποποιήθηκε ως προς τον ελεγκτή και εκδόθηκε η με αρ./26-5-2016 εντολή ελέγχου. Στη συνέχεια, κατόπιν του με αρ. πρωτ./22-11-2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 22/11/2017 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ-Κ.Φ.Α.Σ, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» – ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Επειδή με το αριθμ. πρωτ./16-12-2015 ενημερωτικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης δόθηκε η πληροφορία στη Δ.Ο.Υ. του λήπτη περί της διενέργειας ελέγχου του εκδότη φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτή να προβεί στην έκδοση εντολής μέχρι το χρόνο παραγραφής και το οποίο αναφέρει χαρακτηριστικά ότι θα ακολουθήσει η αποστολή της έκθεσης Κ.Β.Σ. του εκδότη με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, ως στοιχεία δε για τις συναλλαγές μεταξύ εκδότη και λήπτη αναφέρονται μόνο αυτά που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, χωρίς καμία αναφορά στη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Το ως άνω έγγραφο δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων μέχρι τον χρόνο αποστολής του ως άνω εγγράφου δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ελλείπει δηλαδή από αυτό η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης, η οποία περιλαμβάνεται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας με το αριθμ. πρωτ./22-11-2017 διαβιβαστικό έγγραφο μετά το πέρας της πενταετούς παραγραφής και η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης,

εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, μόνο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν των ανωτέρω πληροφοριακών δελτίων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την χρήση 2009 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 22/11/2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του οικείου έτους. Επομένως, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2009 εκπνέει στις 31/12/2020. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....ζ)..... στ) Δεν διαφυλλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. η).....θ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.». 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

Παρ. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 2 του Ν.2238/94, ως ίσχυε, ορίζεται ότι : «γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. ...»

και στο άρθρο 32 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.. »

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. ...»

Επειδή, όπως προκύπτει, για την ελεγχόμενη χρήση η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ««..... – ΑΦΜ» και επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι ποσοστό 31,13% επί ακαθάριστων εσόδων ύψους 269.176,86€.

Επειδή, οι παραπάνω πράξεις οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της υπό κρίση χρήσης. Επιπρόσθετα δε, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, σε μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 1165 και 1171/2009), έχει κριθεί ότι το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες λόγω της μη τήρησης βιβλίων προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ακολούθως προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά αποτελέσματα της κρινόμενης χρήσης εξωλογιστικά.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί συγγνωστής πλάνης.

Επειδή η επικαλούμενη με αρ. 488/2013 απόφαση ΔεφΑθ δεν δύναται να ληφθεί υπόψη, καθώς ερείδεται επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών, εφόσον πρόκειται για υπόθεση στην οποία η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ενώ η λήπτρια επιχείρηση από συγγνωστή πλάνη αποδέχθηκε να υπογράψει πράξη διοικητικής επίλυσης. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας απέδειξε ότι η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» ήταν, κατά τη επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Επίσης, με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί συγγνωστής πλάνης αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την επίκληση των με υπ' αριθμ. Α...../2019 και Α...../2019 απαλλακτικών δικαστικών αποφάσεων για την εκδότηρια των ένδικων συναλλαγών.

Επειδή με τις ανωτέρω αποφάσεις έγιναν δεκτές οι προσφυγές της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» λόγω παραγραφής και δεν κρίθηκαν ως προς τα πραγματικά περιστατικά. Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει καμία συνάφεια με την παρούσα υπόθεση, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθώς ερείδονται επί διαφορετικών νομικών και πραγματικών δεδομένων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜγια τους λόγους που αναφέρονται παραπάνω και την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως απαράδεκτης ελλείπει ενεργητικής νομιμοποίησης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό .../...../16-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3833/2010 οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ποσό καταλογισμού : **3.179,84 €**.

2. Η με αριθμό **.../.../16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ποσό καταλογισμού : **106.219,22 €**.

3. Η με αριθμό **.../.../16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ποσό καταλογισμού : **40.244,45 €**.

4. Η με αριθμό **.../.../16-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ποσό καταλογισμού : $15.920,67 \times 50\% =$ **7.960,33 €**.

5. Η με αριθμό **.../5-11-2019** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Ποσό καταλογισμού : **16.758,60 €**.

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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