



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 12.05.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 850

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και 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, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./**01.11.2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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' αριθ./01.11.2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 63.779,20 €, επειδή ζήτησε, έλαβε, συμπεριέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών άρθρ. 20 Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 159.448,00 € εκδόσεως με Α.Φ.Μ. και με πραγματικό υποκρυπτόμενο εκδότη τον με Α.Φ.Μ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 & 11, 18 παρ. 2 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, και επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων $159.448,00 * 40\% = 63.779,20 \text{ €}$

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε ύστερα από την με α/α/06.06.2019 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, συνεπεία των με αρ. πρωτ./15.12.2015,/15.12.2015 και/15.12.2015 δελτίων πληροφοριών αποστολής πληροφοριακών εκθέσεων και εκθέσεων ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΕΡ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ ΠΕΛΟΠΟΝΗΣΟΥ ΚΑΙ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ μετά των συνημμένων εκθέσεων της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και του αρ. πρωτ./20.09.2018 δελτίου πληροφοριών – αποστολή φακέλου υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2008 και 01.01-31.12.2010 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. αναπόδεικτα κρίθηκαν τα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά, καθώς πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, και η εικονικότητα ανάγεται μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
2. δεν υπάρχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων
3. κατέστη αδύνατο να αποδείξω ότι λειτούργησα καλόπιστα καθώς παρήλθε η υποχρέωση να διαφυλάξω τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής μου, αφού νομίμως τα κατέστρεψα.
4. το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου αιτιολογίας και είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' - γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./06.06.2019 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, φπα και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (π.δ. 186/1992) των διαχειριστικών χρήσεων 2008 και 2010, επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι προέκυψαν ευρήματα που να δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων

των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, και μεταξύ δε των άλλων εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα και η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζοντα τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, 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, δυνάμει 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 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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή

στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«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 δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι 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, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων για τη διαχειριστική χρήση 2010, ζήτησε, έλαβε, συμπεριέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών άρθρ. 20 Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 159.448,00 € εκδόσεως με Α.Φ.Μ. και με πραγματικό υποκρυπτόμενο εκδότη τον με Α.Φ.Μ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής,

Επειδή, ως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της αρμόδιας φορολογικής αρχής για τη χρήση 2010, ο ως άνω πραγματικός υποκρυπτόμενος εκδότης για λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες πωλήσεις, ήτοι:

" Αναφορικά με την φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) το γεγονός ότι προσκομίστηκαν και ελέγχθηκαν από την Υπηρεσία μας τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, ήτοι βιβλία και στοιχεία, όπου δεν διαπιστώθηκε η έκδοση των φερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, β) το γεγονός ότι το σύνολο των κατασχεθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων φερόμενης έκδοσης της είναι πλαστά αφού δεν έχουν διατηρηθεί νόμιμα στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. και καταχωρηθεί στο οικείο βιβλίο της, γ) από τις ένορκες καταθέσεις και τα έγγραφα των εκπροσώπων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων από τις οποίες δεν προκύπτουν στοιχεία εμπλοκής της και του νόμιμου εκπροσώπου της κ., δ) τα αποτελέσματα της συνδρομής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ε) την φορολογική εικόνα της επιχείρησης προ της ελεγχόμενης περιόδου, στ) το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία, που έλεγχος έχει στην διάθεση του, έχουν εκδοθεί σε ημερομηνία μεταγενέστερη της αποχώρησης του κ., ζ) την χρησιμοποίηση διαφορετικής σφραγίδας στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από αυτή της επιχείρησης, από όλα τα ανωτέρω δεν προκύπτει συμμετοχή της επιχείρησης στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο ανωτέρω πόρισμα έφτασε ο έλεγχος βάσει των στοιχείων που έχει στην διάθεση του μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου. Αντίθετα, ο κ. συναλλάχθηκε χρησιμοποιώντας διαφορετική σφραγίδα από αυτήν της και υπογράφοντας παρανόμως, με γνήσιο της υπογραφής, ως νόμιμος εκπρόσωπος της τουλάχιστον σε δύο ξεχωριστές περιπτώσεις την 28/11/2008 με την επιχείρηση και την 01/02/2009 με την επιχείρηση, και έχοντας αποχωρήσει από την επιχείρηση την 30/06/2008. Επιπλέον, στην διάρκεια της θητείας του ως νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, το συγκεκριμένο πρόσωπο εξέδωσε από το μπλοκ επιταγών της συνολικά δεκαεννέα (19) μεταχρονολογημένες επιταγές συνολικής αξίας 249.766,546, χωρίς η επιχείρηση να έχει λάβει υπηρεσίες ή εμπορεύματα, αφού όπως προκύπτει από την ένορκη κατάθεση του κ. και από τα βιβλία της κανένα φορολογικό στοιχείο εξόδου δεν έχει ληφθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, το νέο Δ.Σ. θα ολοκλήρωνε την μεταβίβαση των μετοχών και μόνο την απλή διοίκηση της χωρίς να έχει το δικαίωμα να δημιουργήσει νέες υποχρεώσεις. Τέλος, βάσει της από 28/05/2015 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ η ατομική επιχείρηση κρίθηκε ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

Ο έλεγχος προσπάθησε να εντοπίσει τον και απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/29-05-2017 έγγραφο στο γραφείο εξακριβώσεων της ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ. Στο εν λόγω έγγραφο εκτός από τις γνωστές διευθύνσεις (έδρα) και (οικία) ο έλεγχος ζήτησε από την ανωτέρω Υπηρεσία να τον πληροφορήσει για άλλες πιθανές διευθύνσεις που γνωρίζει. Η ανωτέρω Υπηρεσία με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/14-06-2017 γνωρίζει ότι «..... ή , γεν./1975 στην Γερμανία, κάτοχος του υπ' αριθ./2000 Δ.Τ.,, με επιπλέον γνωστές σε μας διευθύνσεις».

Ο έλεγχος με την υπ' αριθ./20-06-2017 εντολή ελέγχου μετέβη σε όλες τις ανωτέρω διευθύνσεις όπου δεν κατάφερε να εντοπίσει τον κ.

Μετά από όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει τον με ΑΦΜ ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο στην έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για λογαριασμό της επιχείρησής προς διάφορες επιχειρήσεις.

Ο κ., ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στην ατομική του επιχείρηση την χρήση 2006 και 2007 ήρθε σε επαφή με την επιχείρηση ως νόμιμος εκπρόσωπος της για το χρονικό διάστημα από 15/02/2008 έως 30/06/2008 και μετά την αποχώρησή του εξέδωσε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιώντας άλλη σφραγίδα με τα στοιχεία της

Ο έλεγχος εξέδωσε οίκοθεν το υπ' αριθ./12-07-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση Σε Ακρόαση με τις διαπιστώσεις του και τον υπ' αριθ./12-07-2017 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Ο έλεγχος αναζήτησε τον σε όλες της πιθανές διευθύνσεις, όπως εμφανίζονται στα συστήματα της Υπηρεσίας μας αλλά και σε αυτές που αναγράφονται στο έγγραφο της Αστυνομίας αλλά δεν κατόρθωσε να τον εντοπίσει. Με την υπ' αριθ./13-07-2017 εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας μας ο έλεγχος επέδωσε τα ανωτέρω έγγραφα στον Δήμο Παλαιού Φαλήρου λόγω αγνώστου διαμονής. Αν και παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση. Συνεπώς, οι παραβάσεις παραμένουν όπως αναγράφονται στο υπ' αριθ./12-07-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση Σε Ακρόαση....”

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατότητας, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο υποκρυπτόμενος εκδότης των τιμολογίων, ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτος, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων, ο οποίος μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, μη προσκομίζοντας κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματική ύπαρξη των συναλλαγών, ούτε έδωσε κάποια πληροφορία σχετικά με την ταυτότητα των προσώπων με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές αυτές. Ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα καλής πίστης αυτού.

Επειδή ο προσφεύγων ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών έτσι ώστε να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, καθώς δεν επέδειξε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του παρότι αυτά ζητήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή, αδιάφορο δε για την αιτία της απώλειας ή καταστροφής αυτών, χωρίς την επίκληση ανωτέρας βίας.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στη σχετική έκθεση, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ως προς αυτά πρέπει **να απορριφθούν**.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§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.

§2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

§3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής

§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 παρ. 2 του άρθρου 68.

**** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου, 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.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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 ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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.

**** Η παράγραφος 2 του άρθρου 68, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) και ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του παρόντος και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου.

2. 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 το άρθρο 84 §§ 1 & 4 του ν. 2238/1994:

Α- 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 και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας,

Β- 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), β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2010 την 31.12.2016 (αρχική πενταετής παραγραφή) και το 2021 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων),

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα και ειδικότερα:

1. τις ως άνω διατάξεις

2. ότι υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία για τη διαχειριστική περίοδο 2010, τα οποία περιήλθαν σε γνώση του αρμόδιου Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., μετά την πάροδο πενταετίας, ήτοι με το υπ' αριθμ./20.09.2018 δελτίου πληροφοριών – αποστολή φακέλου υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ
3. η υπό κρίση παράβαση Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκαν κατά τον γενόμενο μερικό έλεγχο σύμφωνα με την ως άνω με αρ./06.06.2019 εντολή ελέγχου
4. η υπ' αρ. δήλωση φόρου εισοδήματος υπεβλήθη την 31.05.2011.
5. η κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης έγινε το 2019, ήτοι, εντός του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής. Ως εκ τούτου, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης φόρου εισοδήματος, σε βάρος του προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική χρήση 2010, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή,** και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΒΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, το ΣτΕ - παραπέμποντας στην υπ' αριθμό 1623/2016 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης), καθώς και στην υπ' αριθμό ΣτΕ 1091/2017 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης) - έκρινε ότι η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδόσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της, μετά την πάροδο της 5ετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί, εντός της προβλεπόμενης από τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, 10ετούς προθεσμίας, από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος του προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική χρήση 2010, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική χρήση 2010, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προσβάλλονται:

Α) η από 01.11.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Α ΔΟΥ Πατρών

Β) το αρ./04-09-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά των συνεκδοθέντων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τις διαχειρίσεις ετών 2008 και 2010 της Α ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ της ΑΑΔΕ του ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Γ) η αρ./2019 Εντολής Ελέγχου της υπηρεσίας της ΑΑΔΕ Α' ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ, η με αρ. πρωτ./05-06-2019 της Α ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και η με αρ. πρωτ./5-6-2019 της Α ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2008 και 2010

Δ) Το με αρ. πρωτ./20-09-2018 δελτίου πληροφοριών – αποστολή φακέλου υπόθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή τα ανωτέρω προσβαλλόμενα, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, με την εντολή ελέγχου γνωστοποιείται στον φορολογούμενο το είδος του φορολογικού ελέγχου, η διάρκεια αυτού κλπ, τα δε δελτία πληροφοριών, εντάσσονται στα πλαίσια της διαδικασίας του ελέγχου και δη στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελούν την αιτία ελέγχου, ενώ βάσει της έκθεσης ελέγχου, εκδίδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, απαραδέκτως προσβάλλονται.

Επειδή, ορθά και νόμιμα η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ορθά και νόμιμα η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./20.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./01.11.2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 63.779,20 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.