



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.01.2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 222

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.08.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της από08.2020 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, του υπ' αρ./2020

σημειώματος διαπιστώσεων και του υπ' αρ./2020 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, την από08.2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το υπ' αρ. .../2020 σημείωμα διαπιστώσεων και τον υπ' αρ./2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18.12.2020 κλήση προς ακρόαση.
8. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18.12.2020 αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.
9. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/.....01.2021 αποστολή έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων έπειτα από αναπομπή υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 64.720,00€, λόγω εκδόσεως δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 161.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 30.742,00€, δη συνολικής αξίας 192.542,00€.

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

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου έχει παραγραφεί. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.
- 2) Παραβιάσθηκε η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, καθώς με το άρθρο 3 παρ. 4 και 7 παρ. 6 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 3) Εσφαλμένως κρίθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, καθόσον οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από τον προσφεύγοντα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, αναπέμψαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για

διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ.12.2020 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18.12.2020 διαβιβαστικού εγγράφου. Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε την από 24.12.2020 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων. Ταυτόχρονα, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18.12.2020 κλήση σε ακρόαση.

Ως προς το υπ' αρ. .../2020 σημείωμα διαπιστώσεων και τον υπ' αρ./2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1064/2017 διευκρινίσθηκε ότι:

«.....2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.».

Επειδή, με το άρθρο 45 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου ,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή ,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.

ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε

«Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

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

του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 8 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονται απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, καθώς και οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από την προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη – επί της οποίας αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει την πράξη.

Επειδή, κατά τα λοιπά η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του προσβαλλόμενου προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και του συνημμένου σημειώματος διαπιστώσεων, καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές πράξεις.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, 4 και 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

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

της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«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..... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι:

«η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον

περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α΄ του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β΄ του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α΄ του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι:

«6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά

παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

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

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

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ.12.2015 (αρ. πρωτ. εισ.01.2016) πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ και

τη με αριθμό υπόθεσης/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε που διαβιβάσθηκε με το με αρ. πρωτ.03.2016, έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ο
Α.Φ.Μ. τη χρήση 2007 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον προσφεύγοντα. Το εν λόγω στοιχείο που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις01.2016, ήτοι μετά την αρχική πενταετή παραγραφή για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2017, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, καθιστώντας δεκαετές το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. στη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2007, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 και την ΠΟΛ 1052/2007 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, δη έως τις 31/12/2018, αφού βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Ν. 2338/1994 (όπως ίσχυε τη διαχειριστική περίοδο 2007) δύναται να εκδοθεί στη φορολογία εισοδήματος αρχικό φύλλο ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, έως το 10^ο έτος, ακόμη και αν δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής υπ' αριθ.01.2018 (Π.Ε.Π. .../2018) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις01.2018 το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, περαιτέρω η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εκ νέου στις08.2020, ήτοι μέσα στην τασσόμενη από τις διατάξεις του αρ. 84 παρ. 6 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τα άρθρα 72 παρ. 11 και 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 προθεσμία ενός έτους από την κοινοποίηση της με αριθμό11.2019 απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία ακυρώθηκε η ανωτέρω αρχική πράξη λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.....».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 ως ίσχυσε μέχρι 25.07.2013 οριζόταν ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ. Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)...».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 που δημοσιεύθηκε στις 26-7-2013, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015, οριζόταν ότι:

«.....γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, στην παράγραφο 30 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«30. Οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4337/2015 (Α' 129), ο οποίος κατατέθηκε στις 12-10-2015 και δημοσιεύθηκε στην ΕτΚ και άρχισε να ισχύει από 17-10-2015 (άρθρο 23 αυτού), ορίστηκαν τα εξής:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος (12-10-2015) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας,

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις

της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. ...»

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβάσεως της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης) απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

.....
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αρ. υπόθεσης/2013 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ που αφορούσε στην ατομική επιχείρηση του, Α.Φ.Μ. λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής για την ανωτέρω εταιρεία:

- Διαπιστώθηκε ανακύκλωση χρημάτων με τα οποία φέρονται να εξοφλούνται συναλλαγές της ανωτέρω (ελεγχόμενης από το Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ) λήπτριας επιχείρησης με την εκδότρια- προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση του Πιο συγκεκριμένα:
Το Τ.Π.- Δ.Α.08.2007 καθαρής αξίας 140.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 26.600,00€ και το Τ.Π.08.2007 (Δ.Α.07.2007) καθαρής αξίας 21.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.142,00€ εξοφλήθηκαν με την έκδοση των παρακάτω δίγραμμων τραπεζικών επιταγών εις διαταγή,

α/α	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΟΣΟ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ
1		ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	25.000,00	27/12/2007
2		ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	30.000,00	19/12/2007
3		PROBANK	30.000,00	27/12/2007
4		ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	30.000,00	24/12/2007
5		ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	19.300,00	24/12/2007
6		ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	15.000,00	24/12/2007
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		149.300,00	
	ΕΜΒΑΣΜΑ	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ	12.500,00	01/11/2007
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΦΛΗΣΕΩΝ		161.800,00	

ενώ ποσό 12.500,00€ εξοφλήθηκε με τραπεζικό έμβασμα.

Η με α/α 1 επιταγή του ανωτέρω πίνακα εισπράχθηκε στην Τράπεζα Πειραιώς από τον τελευταίο οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα και εν συνεχεία κατατέθηκε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους τον και τη σύζυγό του

Η με α/α 2 επιταγή του ανωτέρω πίνακα εισπράχθηκε στην Τράπεζα Πειραιώς από την τελευταία οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα και εν συνεχεία κατατέθηκε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους την και τον σύζυγό της

Η με α/α 3 επιταγή του ανωτέρω πίνακα εισπράχθηκε από τον τελευταίο οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα.

Η με α/α 4 επιταγή του ανωτέρω πίνακα επιταγή εισπράχθηκε από την τελευταία οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα.

Η με α/α 5 επιταγή του ανωτέρω πίνακα εισπράχθηκε από τον τελευταίο οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα.

Η με α/α 6 επιταγή του ανωτέρω πίνακα εισπράχθηκε από την τελευταία οπισθογράφο και κομιστή της επιταγής, αφού είχε οπισθογραφηθεί από τον προσφεύγοντα.

Από τις ένορκες καταθέσεις του και της στο Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η το χρονικό διάστημα 2003-2011 είχε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών εξεύρεση πελατολογίου και συνεργαζόταν με τον, Α.Φ.Μ. λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Ο σύζυγός της, ο οποίος είναι από το ίδιο χωριό με τον, Α.Φ.Μ. προσλήφθηκε το 2012 ως υπάλληλος του, ενώ δήλωσαν ότι διατηρούν φιλικές σχέσεις μαζί του.

Αναφορικά με τις ανωτέρω επιταγές και το γεγονός ότι αυτοί εμφανίζονται ως τελευταίοι οπισθογράφοι δήλωσαν ότι τις εισέπραξαν προκειμένου να εξυπηρετήσουν τον προσφεύγοντα

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων του προσφεύγοντος δεν προκύπτει να διενεργηθήκαν συναλλαγές μεταξύ αυτού και των ανωτέρω δύο τελευταίων κομιστών, οι οποίες να δικαιολογούν την είσπραξη της αξίας των επιταγών από αυτούς, γεγονός που αποτελεί σοβαρή ένδειξη ότι η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έγινε με ανακύκλωση χρημάτων, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι το αντίτιμό τους περιήλθε κατ' ουσία στον προσφεύγοντα.

- Τα πωληθέντα μηχανήματα (μηχ/σμός ξυλοπλάνης, ραουλοδρόμος ξυλοπλάνης, ραουλοδρόμος με αυτ. περ/κή, καδ/μος με ραουλ/μο και συσκευαστική plasticband) τα οποία αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήτοι το ΤΔΑ08.2007 καθαρής αξίας 140.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 26.600,00€ και το Τ.Π.08.2007 (σχετ. Δ.Α.07.2007) καθαρής αξίας 21.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.142,00€ ουδέποτε επεδείχθησαν από τον λήπτη αυτών στον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα στις06.2011 συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ μετέβη στην έδρα της επιχείρησης «.....» στην οποία ο ήταν μέλος και διαχειριστής, ωστόσο δεν ήταν παρών. Έπειτα μετέβη στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης η οποία ήταν κλειστή. Ακολούθως επιδόθηκε η υπ' αριθ./2011 πρόκληση προσκόμισης στοιχείων, ωστόσο δεν υπήρξε ανταπόκριση στο αίτημα. Στις07.2011 συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ μετέβη εκ νέου στην έδρα της ατομικής επιχείρησης στην οποία δεν ευρέθησαν τα υπό κρίση μηχανήματα, τα οποία σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 του φυλάσσονταν στο χώρο του στην Ημαθίας, καθώς δεν τα χρησιμοποιούσε στην παραγωγική διαδικασία και υπήρχε κίνδυνος κλοπής τους. Ωστόσο δεν είχε συναφθεί ιδιωτικό συμφωνητικό θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη μίσθωση του προαναφερθέντος χώρου στην Ημαθίας, ούτε δόθηκε κάποια εξήγηση για ποιο λόγο δεν φυλάχθηκαν αυτά στις εγκαταστάσεις της ομόρρυθμης εταιρείας, στην

οποία ήταν μέλος και διαχειριστής ο και στις οποίες υπήρχε άπλετος χώρος και μεγαλύτερη ασφάλεια από τον επιλεχθέντα χώρο φύλαξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

- Την από11.2017 γνωμάτευση κατοχής και χρήσης μηχανημάτων του ιδιώτη μηχανολόγου - μηχανικού,
- Την από12.2019 έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου της Ενδιάμεσης Διαχειριστικής Αρχής της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας που αφορούσε στη χρηματοδότηση της αγοράς των υπό κρίση μηχανημάτων, με την πράξη «Ενίσχυση υπό σύσταση Μ.Μ.Ε. στον τομέα Μεταποίηση μέσω του Καν./2001 στο ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας»,
- Την υπ' αριθμ.12.2008 βεβαίωση της Ε.Τ.Ε. για την ολοκλήρωση της επένδυσης, στο πλαίσιο του προγράμματος χορήγησης ενισχύσεων σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις,
- Το με αριθμό05.2011 Δ.Α., (έκδοσης, Α.Φ.Μ.) για τη μεταφορά μηχανημάτων στις εγκαταστάσεις του
- Το με αριθμό12.2011 Δ.Α. (έκδοσης, Α.Φ.Μ.) για τη μεταφορά μηχανημάτων από τις εγκαταστάσεις του

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα πωληθέντα με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία μηχανήματα εγκαταστάθηκαν σε χώρο του λήπτη, γεγονός που αποδεικνύεται και από τη σχετική βεβαίωση της Ε.Τ.Ε. και την έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου της Ενδιάμεσης Διαχειριστικής Αρχής της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας. Επισημαίνει ότι το γεγονός της μη εύρεσης τους κατά τον έλεγχο που διενήργησε συνεργείο του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ οφείλεται στην αποσυναρμολόγησή τους προκειμένου να επισκευαστούν, να συντηρηθούν και να μεταφερθούν εν συνεχεία στις εγκαταστάσεις της ομόρρυθμης εταιρείας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, στην οποία θα μεταβιβάζονταν ως εισφορά μετά τη συνένωση της με την ατομική επιχείρηση.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/07.01.2021 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων εμμένει στις αρχικές της διαπιστώσεις.

«.... οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.-08-2007 Τ.Π. καθ. αξίας 21.800,00€ και το υπ' αριθμ.-08-2007 Τ.Δ.Α. καθ. αξίας 140.000,00€ είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2017 αφού:

1. Οι έξι επιταγές συνολικής αξίας 149.300,00€ τις οποίες εξέδωσε η ελεγχόμενη για την

εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών παραστατικών ουδέποτε εισπράχθηκαν από τον εκδότη των τιμολογίων, αλλά ανακυκλώθηκαν (επέστρεψαν) στους τραπεζικούς λογαριασμούς των στενών συνεργατών του ελεγχόμενου, προκειμένου να επιστραφούν στον κ.

2. Τα συγκεκριμένα μηχανήματα ουδέποτε επεδείχθησαν στον έλεγχο και

3. Τα συγκεκριμένα μηχανήματα ουδέποτε μεταφέρθηκαν στις εγκαταστάσεις του κ. όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη, αλλά διαψεύστηκε από το μεταφορέα....»

Έπειτα από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι δεν υφίσταται κανένα στοιχείο έτσι ώστε ο έλεγχος με βεβαιότητα να αποδεχθεί την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Αντιθέτως, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σχετικές εκθέσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. – ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ τμήμα Γ', οι εν λόγω συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους».

Επειδή, όπως αναγράφεται στο (προσκομισθέν από τον προσφεύγοντα) με αριθμό05.2011 Δελτίο Αποστολής, η μεταφορά των μηχανημάτων έγινε με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό του οποίου οδηγός ήταν ο Ο τελευταίος, στην υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ ανέφερε ότι μετέφερε σιδερόβεργες και όχι μηχανήματα από τις εγκαταστάσεις ενός εργοστασίου που βρισκόταν εντός του σε ανοιχτό χώρο στην, όμως η ατομική επιχείρηση του λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (....., Α.Φ.Μ.) βρισκόταν εκτός στη θέση, ενώ και ο χώρος στον οποίο μεταφέρθηκαν οι σιδερόβεργες ήταν ανοιχτός και όχι φυλασσόμενος.

Από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι δε μεταφέρθηκαν από τις εγκαταστάσεις του λήπτη των φορολογικών στοιχείων για συντήρηση και επισκευή τα μηχανήματα βάσει του με αριθμό05.2011 Δ.Α.

Επειδή, το γεγονός ότι η λήπτρια επιχείρηση χρηματοδοτήθηκε με επιχορήγηση για την αγορά των υπό κρίση μηχανημάτων στο πλαίσιο της πράξης «Ενίσχυση υπό σύσταση Μ.Μ.Ε. στον τομέα Μεταποίηση μέσω του Καν. 70/2001 στο ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας» δεν αποτελεί απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών και δεν άρει την εικονικότητά τους.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./01.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.08.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007-31.12.2007

Πρόστιμο	64.720,00€
-----------------	-------------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ζαχαράκη Αικατερίνη

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.