



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 8/2/2021

Αριθμός απόφασης: 566

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

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).
 - 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ:.....** κατά α) της με αριθ. - **31/8/2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορ. έτους 2020, β) της με αριθ. - **31/8/2020** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2011 και γ) της με αριθ. - **31/8/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας,

όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ:**..... που κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. - **31/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ.πρωτ.**23801 - 1/6/2020** έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
- Με τη με αριθ. - **31/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχ. περιόδου 1/1 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 33.333,20€ λόγω ζήτησης, λήψης και καταχώρησης ενός (1) εικονικού τιμολογίου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, καθαρής αξίας 83.333,00€ πλέον ΦΠΑ 19.116,00€, και συγκεκριμένα του με αριθ. **20 – 1/12/2011** τιμολογίου παροχής υπηρεσιών καθαριότητας, εκδόσεως της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ:**....., κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ (ΠΔ186/92) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β΄ του Ν.4337/2015, ήτοι $88.333,00 \times 40\% = 33.333,20\text{€}$.
- Με τη με αριθ. - **31/8/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 76.298,90€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 82.708,01€ και διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 7.877,47€ δη σύνολο φόρου **166.884,38€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης του προαναφερθέντος εικονικού τιμολογίου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης βάσει των από **31/8/2020** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και Ν.4174/2013 και φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 και Ν.4174/2013 δυνάμει της με αριθ. – **21/2/2020** εντολής ελέγχου και του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου το με αριθ. πρωτ. – **28/1/2020** έγγραφο και η συνημμένη σε αυτό από **23/1/2020** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης – **30/1/2020**), σύμφωνα με την οποία κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ:**..... κρίθηκε ότι το με αριθ. **20 – 1/12/2011** τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκε προς τον προσφεύγοντα είναι εικονικό και αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της. Η ανωτέρω εταιρεία της οποίας μοναδικό μέλος και

διαχειριστής είναι ο προσφεύγων εξέδωσε, προς την ατομική του επιχείρηση, το εν λόγω εικονικό Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 83.333,00€ πλέον ΦΠΑ 23% αξίας 19.116,00€.

Ο προσφεύγων με την κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή του φόρου εισοδήματος και του προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2011. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο καθώς οι πληροφορίες που ήταν γνωστές εντός πενταετίας στη ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης μπορούσαν να είναι σε γνώση και της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης.
2. Η πράξη επιβολής του προστίμου ΚΒΣ είναι άκυρη λόγω νομικών πλημμελειών κατά τη νομική της βάση καθώς και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ο έλεγχος της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης έγινε χωρίς να έχει στη διάθεση του συμπληρωματικά ή νέα στοιχεία αλλά στηριζόμενος αποκλειστικά σε βιβλία και στοιχεία της «.....», για τα οποία ήδη απεφάνθη ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ με την από **31/7/2019** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων ότι δεν προκύπτουν παραβάσεις ή παραλείψεις σε βάρος της, για την ίδια χρήση και για το ίδιο αντικείμενο, δηλαδή ενέργησε νέο έλεγχο σε ήδη ελεγμένη χρήση. Ήδη η «.....» έχει ασκήσει τη με αριθ. καταχώρισης προσφυγή **ΠΡ...../2020** ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ζητώντας την ακύρωση της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης και κατόπιν ακύρωσης αυτής απομένει χωρίς νόμιμο έρεισμα η επίμαχη έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης που εδράζεται επ' αυτής.
3. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
4. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός που εχώρησε και τελικά εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι μη νόμιμος, καταστρατηγεί και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου
5. Αναδρομική κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 4 παρ.3 του Ν.4337/2015. Παραβίαση της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης και της αρχής της ισότητας.
6. Μη νομίμως του επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250€ επειδή δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα τηρούμενα βιβλία καθώς δεν έλαβε γνώση της σχετικής πρόσκλησης της φορολογικής αρχής, παρά μόνον κατόπιν δικής του αίτησης (αριθ. πρωτ. - **7/10/2020**) στις 9/10/2020.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου

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

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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 (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

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 ίδιου 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 ίδιου 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, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την από **31/8/2020** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. – **28/1/2020** έγγραφο και η συνημμένη σε αυτό από **23/1/2020** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκη όπου διαπιστώνεται ότι, ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ:.....** το εικονικό με αριθ. – **1/12/2011** τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της στη χρήση 2011 και τα οποία περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης στις **30/1/2020** (αριθ. πρωτ. εισερχ. – **30/1/2020**), δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1100/2001, καθιστώντας το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο ΚΒΣ και φόρο εισοδήματος, δεκαετές.

Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, στις **31/8/2020** ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2011 – οικ. έτος 2012, το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Αλυσιτελώς δε, προβάλλεται ως ισχυρισμός η έλλειψη αποδεικτικής ισχύος της έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης λόγω του ότι δεν υφίστανται νέα στοιχεία κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της «.....», καθώς οι κρινόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των συνταχθεισών εκθέσεων ελέγχου της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης και όχι της επικαλούμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, η οποία αποτέλεσε (μεταξύ άλλων) στοιχείο που αξιολογήθηκε ως προς το περιεχόμενο και τα συμπεράσματά της, από τη ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 καθώς και ακυρότητας της πράξης επιβολής του προστίμου ΚΒΣ λόγω νομικών πλημμελειών και παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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, με το 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, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου 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 πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων»

ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων 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 το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, εδράζεται στο αριθ. πρωτ.....- **28/1/2020** έγγραφο και τη συνημμένη σε αυτό από **23/1/2020** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα. Στις από **31/8/2020** εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 3 - 13), φορολογίας εισοδήματος (σελ. 3 - 18) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστικώς αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου και τον προσδιορισμό του προστίμου ΚΒΣ και του φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης έκρινε το προαναφερόμενο φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε η εταιρία «.....» με

ΑΦΜ:..... εικονικό στο σύνολο του, καθώς:

- Υπάρχουν δύο συναφείς επιχειρήσεις με το ίδιο αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Καθαρισμού» τις οποίες διαχειρίζεται το ίδιο φυσικό πρόσωπο και το μεγαλύτερο μέρος των ακαθαρίστων εσόδων τους προέρχεται από τις υπεργολαβίες που αναλαμβάνουν για λογαριασμό της ανώνυμης εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:**.....
- Η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς τον προσφεύγοντα

καθαρής αξίας 83.333,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19.166,59€ την 01/12/2011 και έκτοτε δε δηλώνει άλλα έσοδα. Ποσό ύψους 69.799,596 του εν λόγω τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, παραμένει ανεξόφλητο.

- Σε αυτοψία των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας στις 21/08/2012, ο χώρος επί της οδού, όπου φέρεται να εδρεύει η εκδότρια επιχείρηση, βρέθηκε κενός.
- Δεν υπάρχουν συμβάσεις συναφθείσες μεταξύ του προσφεύγοντος με την και, στους χώρους των οποίων φέρεται να πραγματοποιήσει τους καθαρισμούς η εκδότρια, ως υπεργολάβος του προσφεύγοντος.
- Το ίδιο διάστημα η μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. εκτελούσε εργασίες καθαριότητας, ως υπεργολάβος της «.....» με **ΑΦΜ**:....., στους χώρους της, λαμβάνοντας αμοιβές ποσού 58.640,00€ πλέον ΦΠΑ, και στο λαμβάνοντας αμοιβές ποσού 16.800,00€ πλέον ΦΠΑ, ήτοι συνολικού ποσού 75.440,00€ πλέον ΦΠΑ.
- Η εκδότρια επιχείρηση στο 2011 απασχόλησε μόνον έξι άτομα για συνολικές παρεχόμενες υπηρεσίες καθαρισμού ύψους 538.809,41€.
- Αντίστοιχα από την φορολογική εικόνα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος μέσω του συστήματος Elenxis, προέκυψε ότι μέχρι το 2° τρίμηνο του έτους 2011 υπήρχε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ και από το 3° και 4° τρίμηνο του έτους 2011 δημιουργήθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 34.293,91€.

Επειδή, με το άρθρο 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, στις 9/7/2020 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα από τη φορολογική αρχή με το με αριθ. πρωτ. - **9/7/2020** έγγραφο (δια συστημένης επιστολής με αριθ. συστ. **RE**.....**GR**) το με αριθ. - **30/6/2020** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς προκειμένου να εκφράσει εντός 20 ημερών τις απόψεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας, έλλειψης αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4, 7 και 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. **4.** Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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,... **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... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... 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».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... 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. ...

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 ως ίσχυε κατά το υπο κρίση οικ. έτος 2012 ορίζεται ότι: «**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. ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2011**, καθώς η αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης της «.....» με **ΑΦΜ:.....**, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ο προσφεύγων, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων. Το ποσοστό του επίμαχου τιμολογίου ως προς τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΩΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
2011	83.333,00€	425.541,97€	19,58%

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νομίμου εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος και ως εκτούτου καταστρατήγησης και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ως ίσχυε μέχρι 25/7/2013 οριζόταν ότι: «1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της

αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' 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, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναδρομικής κατάργησης των διατάξεων του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 4 παρ.3 του Ν.4337/2015 και παραβίασης της αρχής της επιεικέστερης κύρωσης και της αρχής της ισότητας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.... ».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Ν.4174/2013) σημειώνεται ότι: «Άρθρο 5 Κοινοποίηση πράξεων Με το άρθρο 5 σκοπεύεται κατ'αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δοθέντος μάλιστα, ότι παρά την συγχώνευση πολλών Δ.Ο.Υ παρατηρείται έλλειψη προσωπικού, εξαιτίας ίσως των πολυάριθμων συνταξιοδοτήσεων σε συνδυασμό με τις μετατάξεις και τα αντικίνητρα που θεσπίστηκαν με τις διατάξεις του ν.4024/2011 «Συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις, ενιαίο μισθολόγιο- βαθμολόγιο, εργασιακή εφεδρεία και άλλες διατάξεις εφαρμογής του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015». Αυξήθηκε συνεπώς δυσανάλογα ο αριθμός των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και αντίστροφα μειώθηκε ο ρυθμός επιδόσεων πράξεων των Φορολογικών και Τελωνειακών Αρχών που πρέπει να επιδίδονται με υπαλλήλους της υπηρεσίας, αφού εξάλλου, με τροποποίηση της σχετικής Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1188/2011 με την ΔΕΛ Α1139948 ΕΞ 2012 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β'2756/11-10-2012), ορίστηκε υποχρεωτική επίδοση με δικαστικούς επιμελητές μόνο όταν το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τις 300.000 ευρώ.

Επιχειρείται επίσης ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών και η προσαρμογή τους στα τρέχοντα δεδομένα, τη στιγμή που ήδη έχει θεσπιστεί η ηλεκτρονική επίδοση εγγράφων και η ηλεκτρονική κατάθεση δικογράφων (αρθ.49 ν. 4055/2012 σε συνέχεια και των ήδη ισχυουσών διατάξεων του αρθ.22 του ν. 3979/2011 για την νόμιμη κοινοποίηση εγγράφων ηλεκτρονικά, με χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών), προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ.1 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».

Επειδή, με το άρθρο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νομίμως του επιβλήθηκε το πρόστιμο 250€ επειδή δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα τηρούμενα βιβλία καθώς δεν έλαβε γνώση της σχετικής πρόσκλησης της φορολογικής αρχής, παρά μόνον κατόπιν δικής του αίτησης (αριθ. πρωτ. – 7/10/2020) στις 9/10/2020.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η αρμόδια ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης τήρησε τις προβλεπόμενες από τον Ν.4174/2013 διαδικασίες και συγκεκριμένα:

- απέστειλε στη δηλωθείσα στο υποσύστημα ΜΗΤΡΩΟΥ του συστήματος ΤΑΧΙΣ διεύθυνση κατοικίας - έδρας του προσφεύγοντος Θεσσαλονίκης ΤΚ τη με αριθ. - **26/2/2020** έγγραφη κοινοποίηση εντολής ελέγχου - γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων (δια συστημένης επιστολής με αριθ. συστ. **RE.....GR**) και το με αριθ. - **1/6/2020** έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων (επίσης δια συστημένης επιστολής με αριθ. συστ. **RE.....GR**) της φορολογικής αρχής. Τα εν λόγω συστημένα μέσω ΕΛΤΑ έγγραφα επιστράφηκαν ως «αζήτητα» στη φορολογική αρχή.
- στις **9/7/2020** απέστειλε στην ανωτέρω διεύθυνση το με αριθ. - **30/6/2020** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς (δια συστημένης επιστολής με αριθ. συστ. **RE.....GR**) το οποίο σύμφωνα με την κατάσταση ΕΛΤΑ εντοπισμός Αντικειμένου **παραδόθηκε στις 30/7/2020**. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω σημείωμα και δεν υπέβαλε υπόμνημα απόψεων στη φορολογική αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης επιβολής του προστίμου μη προσκόμισης των ζητηθέντων τηρούμενων βιβλίων λόγω του ότι δεν έλαβε γνώση της σχετικής πρόσκλησης της φορολογικής αρχής, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - **14/10/2020** ενδικοφανούς του με **ΑΦΜ:.....**

Φορολογικό Έτος 2020

- Η με αριθ. - **31/8/2020** επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	250,00€

Διαχ. περίοδος 1/1 - 31/12/2011 - Οικ. έτος 2012

- Η με αριθ. - **31/8/2020** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	33.333,20€

- Η με αριθ. - **31/8/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	76.298,90€
Πρόστιμο άρθρου 58 και	82.708,01€

τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	
Εισφορά Αλληλεγγύης	7.877,47€
Καταλογιζόμενο ποσό	166.884,38 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.