



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-02-2021

Αριθμός απόφασης: 235

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος με **ΑΦΜ:**, με έδρα στην με αντικείμενο εργασιών: κατασκευή φορμών αθλητικών, στολών σκί, μαγιό κολύμβησης και άλλων ενδυμάτων κατά: **α)** της με αριθμό-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011 (εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010), και **β)** της με αρ.-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικ. Έτους 2011 (εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 10.233,22€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 11.167,52€, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.367,95€, συνολικού ποσού 22.768,69€.
- Με την υπ' αρ.-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 4.804,00€, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε πέντε (5) περιπτώσεις.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν. 2238/1992 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ.60/07-02-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και προέκυψαν τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.01-2020 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών καθώς και η από-2019 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ. του εκδότη, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, ο προσφεύγων είναι λήπτης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00€, πλέον Φ.Π.Α 23% ποσού 2.762,30€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης

Ειδικότερα βάσει της από-2019 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ. από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότηρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη για τους ειδικότερους λόγους, όπως περιγράφονται

αναλυτικά στην συνταχθείσα από την ως άνω Δ.Ο.Υ. έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, στο πόρισμα της οποίας αναφέρεται ότι η ατομική επιχείρηση, εξέδωσε συνολικά 369 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 701.710,78 ευρώ και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

Μετά την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. Πρωτ.....-2020 πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στον έλεγχο τα βιβλία και φορολογικά στοιχεία του έτους 2010. Ακολούθως με την με αρ-2020 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν τα πέντε (5) φορολογικά στοιχεία (Τ.- Δ.Α.) που έλαβε από την ατομική επιχείρηση

Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. από τον έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπίστωσε ότι έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00€, πλέον Φ.Π.Α 23% ποσού 2.762,30€ από την ατομική επιχείρηση ως κάτωθι:

ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 23%
ΤΔΑ ...	16/12/2010	2.410,00	554,30
ΤΔΑ ...	21/12/2010	2.400,00	552,00
ΤΔΑ	24/12/2010	2.400,00	552,00
ΤΔΑ	29/12/2010	2.400,00	552,00
ΤΔΑ	31/12/2010	2.400,00	552,00
ΣΥΝΟΛΟ		12.010,00	2.762,30

.-τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια αφορούν έτοιμα ενδύματα όπως φόρμες, παντελόνια μπλουζες κ.λ.π.

-Τα ως άνω ΤΔΑ βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία στη στήλη των εξόδων του προσφεύγοντα -Δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

-Ο Φ.Π.Α των εν λόγω τιμολογίων εκτέθηκε από τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών.

-Επειδή, η αξία κάθε τιμολογίου ήταν κάτω των 3.000,00 ευρώ δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος.

Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε νόμιμα στον ίδιο τον προσφεύγοντα το με αρ. σημείωμα ελέγχου άρθρου 28 του ν,4174/2013 προκειμένου να υποβάλλει τις έγγραφες απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου..Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε εντός της οριζόμενης προθεσμίας το με αρ.πρωτ.....-2020 Υπόμνημα απόψεών του.

Στο υπόμνημα ο προσφεύγων μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω συναλλαγές είναι πραγματικές. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι οι αγορές των ετοίμων ενδυμάτων προελεύσεως, γινόταν ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία με τον μεταφορέα κ..... κάτοικο

ο οποίος μεσολαβούσε για λογαριασμό του προμηθευτή, ο οποίος σε τακτά χρονικά διαστήματα εισήγαγε κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα από τηνγια διάφορους πελάτες του αλλά και για τον ίδιο. Ειδοποιούσε τηλεφωνικά ενδιαφερόμενους εμπόρους δειγμάτιζε και πωλούσε τα προϊόντα αυτά σε υπαίθριο χώρο στη

Οι τιμές ήταν ελκυστικές και χαμηλές. Αφού επέλεγε τα εμπορεύματα που θα αγόραζε εκδίδονταν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία εξοφλούνταν και στη συνέχεια τα μετέφερε με δικό του όχημα στις εγκαταστάσεις του.

Την διαμεσολάβηση την έκανε ο κ.Ποτέ δεν είχε επαφή με κανένα προμηθευτή. Ο κ.εισέπραττε τα χρήματα και του παρέδιδε τα προϊόντα με τα τιμολόγια.

Έτοιμα ενδύματα, αγόρασε και από άλλους εμπόρους που είχαν κάνει σχετικές εισαγωγές από την (ενδεικτικά :.....

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.κατά τη σύνταξη της από-2020 θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), και της από-2020 θεωρηθείσας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) επειδή, ποτέ δεν υπάχθηκε σε τακτικό έλεγχο εντός της πενταετίας αλλά ούτε και έκανε περαίωση χρήσεων με οποιαδήποτε νομοθετική διάταξη ώστε να υπάρχει αρχικός έλεγχος που να δικαιολογεί την επάνοδο της φορολογικής διοίκησης. Δεν πληρούνται δε περαιτέρω στην υπό κρίση υπόθεση οι αναγκαίες και ικανές συνθήκες για να κριθεί ότι πενταετής προθεσμία ελέγχου παρατείνεται νομίμως υπέρ της Φορολογικής Διοίκησης, επικαλούμενος τις αποφάσεις **1738/2017, 2934-5/2017, 265/2017, 172-3/2018, 1623/2016** του ΣτΕ, την **ΠΟΛ.1165/2016**, την **ΠΟΛ. 1194/2017** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., την **89/2018** Γνωμοδότηση του ΝΣΚ 732/2019 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας καθώς και τις υπ' αριθμ. **432/2020, 789/2020, 1057/2020**, αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας και τα άρθρα 30 και 31 του ν.2238/1994.
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. - Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη.

3. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος Ειδικότερα με το άρθρο 7 παρ. 8β και παρ. 5 ν. 4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων. Στην φορολογική νομοθεσία δεν υπάρχει όσον αφορά στις διοικητικές κυρώσεις (πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις, πρόστιμα κ.λ.π.) διάταξη αντίστοιχη ή ανάλογη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα, στην οποία ορίζεται ότι «αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη, εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις».
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης – μη νόμιμη η επιβολή φόρων και προστίμων

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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».

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

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

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

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

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

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

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

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του ν.2523/1997, όπως αυτή ισχύει, 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.

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν

εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, 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. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και ειδικότερα το με αριθ. πρωτ.2020 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών, καθώς και η από-2019 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ., που αφορά τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ΄ άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄, σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως την έκδοση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος και ΚΒΣ εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, εφόσον (η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ) μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως.

Επειδή, ειδικότερα η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπ' αρ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Σ.Τ.Ε. έκρινε το διάφορο ζήτημα των παρατάσεων επί της οριζόμενης στο άρθρο 84 του Ν.2238/1994 προθεσμίας. Στην προκειμένη όμως περίπτωση η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην προβλεπόμενη παρέκταση από το άρθρο 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 προθεσμία (ήτοι δεκαετία για την περίπτωση ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων) και όχι στις επί της αρχικής αυτής προθεσμίας παρατάσεις.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις **α)** με αρ.-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικ. Έτους 2011 (εισοδήματα 01.01.2010-31.12.2010), **β)** με αρ.-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3, 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2010, εκδόθηκαν βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου την-2020, ήτοι

εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, την-2020 με έκθεση επίδοσης, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου και Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

- Ως προς ισχυρισμό περί Άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. - Μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν 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. 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 νομικό 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 25 του ν.3842/2010, (ισχύς από 01.06.2010 σύμφωνα με την περ. ι παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου) ορίζεται ότι:

« 25.α. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. αντικαθίστανται ως εξής: Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων

περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, ΣΤΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων για τη διαχειριστική χρήση 2010, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του πέντε (5) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00€, πλέον Φ.Π.Α 23% ποσού 2.762,30€ από την ατομική επιχείρηση

Επειδή, ως προκύπτει από την2019 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση ως εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς:

- Δεν είχε προβεί σε δήλωση έναρξης λειτουργίας Φ.Τ.Μ.
- Δεν υπήρχαν αγορές εμπορευμάτων
- Δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα αίτημα της φορολογικής αρχής και δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία.
- Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.
- Τα αριθμητικά δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων φ.π.α. που υποβλήθηκαν δεν ταυτίζονται με εκείνα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.(τρίτων)
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2010 παρότι είχε εκδώσει πλείστα φορολογικά στοιχεία.
- Δεν διέθετε προσωπικό
- Δεν είχε στην κατοχή ΦΙΧ
- Δηλώθηκε από τρίτους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών για τη χρήση 2010 με πλήθος στοιχείων 369 συνολικής αξίας 863.116,56 ευρώ.
- Δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση. Σύμφωνα με το από/2010 Ιδιωτικό συμφωνητικό Μίσθωσης που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ..... μίσθωσε μια αποθήκη 20 τ.μ. ιδιοκτησίας του Ο ιδιοκτήτης δε ουδέποτε δήλωσε εισοδήματα από ακίνητα. Η επικοινωνία της Δ.Ο.Υ. δεν ήταν εφικτή καθώς δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα

διεύθυνση κατοικίας του. Οι επιδόσεις των πράξεων έγιναν στο Δήμο της τελευταίας δηλωθείσας κατοικίας.

Στο πόρισμά τους κατέληξαν ότι η ατομική επιχείρηση εξέδωσε συνολικά 369 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 701.710,78 ευρώ.

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

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ..... είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων, ο οποίος μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε στον έλεγχο την αδυναμία εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, περαιτέρω δε δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που να αποδεικνύει ποιος τελικά εισέπραξε το τίμημα αυτών.

Επειδή ακολούθως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από τις εμπλεκόμενες υπηρεσίες και ότι κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από-2020 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου **7§§3,5 v.4337/2015**) της Δ.Ο.Υ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο

σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας αλλά ούτε και επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντίθετα, επικαλείται αόριστα τη νομολογία σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αρκεί αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και εκείνου που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι ήταν καλόπιστος.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προβάλλει κάποιον ειδικότερο ισχυρισμό ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις (Κ.Β.Σ.- Εισοδήματος), καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ως προς αυτά πρέπει **να απορριφθούν**.

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί Εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος

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

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

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1, περ. ε' και 2 περ. γ', του Ν.4174/2015 ορίζεται ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:.... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας....2 γ) 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 τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται πρόστιμα 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4337/17-10-2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣΤΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδίκασεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΤΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣΤΕ 2408/2010, ΣΤΕ 3278/2007, ΣΤΕ 3821/2005, ΣΤΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣΤΕ 1240/2015, ΣΤΕ 4469/2014, ΣΤΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣΤΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣΤΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣΤΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣΤΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣΤΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) ΣΤΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣΤΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣΤΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣΤΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣΤΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, 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, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές που

διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και δη των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992.), εφόσον κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, όμως, σύμφωνα με τα προσφάτως νομολογιακά κριθέντα, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επεικική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί η υπό κρίση παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους της υπόχρεης, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ (πρόστιμα) οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. Στ.Ε 2074/82, ΣτΕ 1562/79).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ.-2020 Δελτίο Παροχής Πληροφοριών καθώς και στην από-2019

έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ., διαπίστωσε την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του **άρθρου 7§3 περ. β'** του **ν. 4337/2015**, δεδομένου ότι η λήψη του εικονικού στοιχείου είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση φορολογητέων κερδών στη φορολογία εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, και επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας εκάστου στοιχείου.

Συνεπώς, ορθώς ενήργησε η φορολογική αρχή με την επιβολή του προβλεπόμενου στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Έχει κριθεί, ωστόσο, νομολογιακά, ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της έκδοσης και λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, μολονότι περιορίζει τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε

αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτών, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για τους ανωτέρω λόγους,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος και την επικύρωση: **α)** της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρθ.7 ν.4337/2015 έτους 2010 και **β)** της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. Έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010-31.12.2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΒΣ

Η υπ' αριθμ.-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν. 4337/2015 έτους 2010.

	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	4.804,00 (12.010,00 Χ40%)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αριθ.-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011(διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 -31.12.2010).

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	35,481,44
Χρεωστικό ποσό	10.233,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	11.167,52
Εισφορά αλληλεγγύης	1.367,95
Σύνολο φόρων για καταβολή	22.768,69

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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