



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , **12/05/2022**

Αριθμός απόφασης: **1110**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθαν.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες :Κ.Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό/14-12-2021 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. β) της με αριθμό/14-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

....., γ) της από 14-12-2021 Έκθεσης Μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2012 της Δ.Ο.Υ., δ) της από 14-12-2021 Έκθεσης Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , χρήσης 2011 της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την **με αριθμό3/14-12-2021** οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 κύριος φόρος εισοδήματος 6.097,13 €, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 7.316,56 € και εισφορά αλληλεγγύης 342,00 € ,ήτοι συνολικό ποσό 13.755,69 € .

2. Με την με αριθμό/14-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.840,00 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας δύο (2) εικονικών τιμολογίων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους ,συνολικής καθαρής αξίας 17.100,00 € που έλαβε από τον « » με Α.Φ.Μ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011.

Δυνάμει της με αριθμό/06-05-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα κατά την κρινόμενη περίοδο «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο, ταβέρνα, ψαροταβέρνα, ψησταριά με παροχή σερβιρίσματος », ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων ,τη φορολογία εισοδήματος και τη φορολογία Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./20-3-2018 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. και η συνημμένη σε αυτό από 16/3/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση «.....» εξέδωσε προς την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. , δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 17.100,00 ευρώ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ...../10-11-2021 Σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 Ν.4174/201 ,με την υπ'αριθ./1/10-11-2021 προσωρινή πράξη φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2012 (χρήση 2011) και/2/10-11-2021 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ν.4337/2015, χρήσης 2011, επί των οποίων ο ελεγχόμενος κατέθεσε το υπ' αριθμ.πρωτ...../6-12-2021 υπόμνημα με το οποίο εξέφρασε εγγράφως τις αντιρρήσεις του οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Κατόπιν των παραπάνω για τον ελεγχόμενο καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου και οι πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων εκδόθηκαν στις 14-12-2021 και κοινοποιήθηκαν στις 16-12-2021, δηλαδή μετά την πάροδο 5 ετών από το τέλος της χρήσης στην οποία υποβλήθηκε η φορολογική δήλωση.- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου-Εσφαλμένη κρίση στις εκθέσεις ελέγχου ότι οι διαπιστώσεις της Διοικήσεως αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία και συνακόλουθα εσφαλμένος ο ισχυρισμός περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.
- Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές- Ένσταση καλοπιστίας.
- Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/13 ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.....Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ , προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών , πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».*

Επειδή 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:

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

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

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

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

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

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή το άρθρο 29 του ν 3986/2011 (ΦΕΚ Α'152/1-7-2011) ορίζει τα εξής «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων [12.000] ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015. 2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ..4. Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε....». Περαιτέρω με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται ότι: «Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ, δηλαδή α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις β) τα φύλλα ελέγχου και γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90) . Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιοδογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81....».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟ.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).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις: «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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2.....»

Επειδή, η από 16/03/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια επιχείρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ..... η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./20-03-2018(αριθ.πρωτ.εισερχ...../22-03-2018) δελτίο πληροφοριών μετά τη λήξη του κανονικού χρόνου της παραγραφής που συμπληρώθηκε την 31/12/2017, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και επομένως το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πραγματοποίησης των συναλλαγών

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, με το άρθρο 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος αφενός μεν στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότης των στοιχείων, αφετέρου δε, σε διαπιστώσεις ελέγχου για τον λήπτη των στοιχείων. Συγκεκριμένα:

Α)τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης «.....» για την ένδικη χρήση 2011, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς :

-Ουδέποτε - αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις, καθώς δεν δηλώνεται ως πελάτης από καμία επιχείρηση, ούτε έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό (σχετ. έγγραφο ΕΦΚΑ 109443/5-10-17) και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.

- Δεν διέθετε ουσιαστικά λειτουργική επαγγελματική έδρα (υπαρκτή) , όπως προκύπτει από τους επιτόπιους ελέγχους της Β'Δ.Ο.Υ και του ΣΔΟΕ παρότι εμφανίζεται να πραγματοποιεί συναλλαγές από εκεί ακόμη και το έτος 2011.

- Δεν διέθετε εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την πώληση των εμπορευμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.

- Υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α μόνο για τη χρήση 2009 (Π.Υ. 1.468,39 €) και περιοδική Φ.Π.Α για το 1^ο (Π.Υ. 6.862,27 €) και 2^ο τρίμηνο (Π.Υ.4.662,52 €) του έτους 2010, οι οποίες είναι εμφανώς ανακριβείς, καθώς εμφανίζουν πιστωτικά υπόλοιπα ενώ η επιχείρηση δεν πραγματοποιούσε αγορές και δαπάνες

- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για τη χρήση 2009, προφανώς για να προσδώσει μια νομιμοφάνεια στην επιχείρησή του, δηλώνοντας κέρδη 41.073,92 €, μη καταβάλλοντας όμως τον προκύψαντα φόρο.

-Ουδέποτε εμφανίστηκε ενώπιον, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις των φορολογικών αρχών και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία του.

Β)Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.για τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων προέκυψε ότι:

- Ο αναγραφόμενος στα Δελτία Αποστολής αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η υποτιθέμενη διακίνηση των αγαθών ανήκει σε φορτηγό ψυγείο ιδιοκτησίας επιχείρησης που δεν έχει καμία σχέση με το φερόμενο πωλητή ή με μεταφορική εταιρία.

-Στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως «τόπος φόρτωσης» από τον οποίο αποστέλλονται τα αγαθά η ένδειξη «έδρα» του εκδότη, ενώ είναι γνωστό από τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ, ότι δεν ανευρέθη στη φερόμενη ως έδρα του στην οδό στηκαι δεν διέθετε λειτουργική (υπαρκτή) επαγγελματική εγκατάσταση, παρότι έχει δηλωθεί η λειτουργία στη διεύθυνση αυτή από ενάρξεως των εργασιών.

-Στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τα είδη δεν συνάδουν με τη δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα του εκδότη- προμηθευτή (.....) που είναι «Κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά

κτίρια» ούτε με τη δευτερεύουσα δραστηριότητα που είναι «χονδρικό εμπόριο Φωτοβολταϊκών στοιχείων», ενώ η ένδειξη «ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ΕΣΤΙΑΣΗΣ» που αναγράφεται επί του σώματος των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εμφανώς προστέθηκε με ξεχωριστή σφραγίδα ετεροχρονισμένα της θεώρησής τους, προκειμένου να δικαιολογήσει την πώληση των αναγραφόμενων ειδών ως σχετικών με το αντικείμενό της το οποίο όμως δεν δήλωσε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

-Από την πληροφοριακή έκθεση (αρ.πρωτ./30-5-14) του ΣΔΟΕ, με συνημμένα το από 27/05/2014 Πληροφοριακό Δελτίο με τη κατασχεθείσα σφραγίδα του, προκύπτει άμεση σχέση της επιχείρησής του, με παράνομο λογιστικό γραφείο το οποίο ελέγχεται από την ανωτέρω υπηρεσία υπό το βάρος σαφών ενδείξεων για τη συμμετοχή του σε κύκλωμα έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων

-Από τις πληροφοριακές εκθέσεις της Δ.Ο.Υ.για τους λήπτες των κρινόμενων στοιχείων προκύπτει ότι αυτοί δεν παρείχαν κανένα στοιχείο ή πληροφορία στον έλεγχο ή δεν εντοπίστηκαν ή όπως στην περίπτωση του ελεγχόμενου «.....» που ανταποκρίθηκε στον έλεγχο πλην όμως δεν παρουσίασε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών,

-Από τον επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου «.....» δεν κατέστη εφικτό να διαπιστωθεί και να επαληθευτεί με σαφήνεια η πραγματοποίηση ή μη των αναγραφόμενων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών.

-Ο ελεγχόμενος καταχώρησε τα ανωτέρω τιμολόγια στο βιβλίο εσόδων εξόδων στις «Γενικές Δαπάνες» χωρίς να τηρηθούν οι νόμιμες διαδικασίες με την παρακολούθησή τους σε ιδιαίτερες στήλες Παγίων ή καταστάσεις Παγίων, ώστε να διαπιστώνεται αν η ύπαρξη των τραπεζοκαθισμάτων αυτών που ήδη διαθέτει η ελεγχόμενη, αφορούν τη συγκεκριμένη αγορά.

-Δεν προκύπτει από τα σώματα των Τιμολογίων εάν αυτά εξοφλήθηκαν μετρητοίς ή διακανονίστηκαν με πίστωση, καθώς οι σχετικές ενδείξεις «με πίστωση» και «Μετρητοίς» παραμένουν κενές και δεν επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι αυτά εξοφλήθηκαν με τμηματικές πληρωμές μετρητών αφού δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό πληρωμών ή λοιπών τραπεζικών εγγράφων ή άλλων στοιχείων σχετικά με την εξόφλησή τους.

-Η αξία των ληφθέντων Τιμολογίων είναι πάνω από το όριο των 3.000€ που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) όπου για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή και όχι με μετρητά, όπως ισχυρίζεται ότι έπραξε ο ελεγχόμενος.

-Ο ελεγχόμενος αν και προσκλήθηκε από τον έλεγχο δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε κανένα άλλο έγγραφο ή στοιχείο από τα οποία να προκύπτουν δεδομένα πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «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.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών

δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπίερασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλείψεως αιτιολογίας

Επειδή, με το άρθρο 62 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 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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 της πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελεί και η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, τα οποία

καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι πράξεις περιέχουν στο σώμα τους 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). Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β... γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109), οι δε τυχόν δυσμενείς έννομες συνέπειες εις βάρος συγκεκριμένων προσώπων επέρχονται από εκδοθείσες διοικητικές πράξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Π.Δ. 186/1992 και του Ν.2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του τουμε **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό/14-12-2021 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

β) της με αριθμό/14-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

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

1. Η με αριθμό/14-12-2021 οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	13.755,69 €	13.755,69€

2.Η με αριθμό/14-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.840,00 €	6.840,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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