



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 19/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2701

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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 18/08/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στα, επί της οδού, κατά της με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., της με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, της με αριθμό/19-05-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και της με αριθμό/19-05-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/30-12-2016 ρητή απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

6. Τις υπ' αριθμ ΠΡ..../26-01-2017, ΠΡ..../04-03-2021 και ΠΡ..../04-03-2021 ασκηθείσες προσφυγές, κατά της με αριθμό/30-12-2016 ρητής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αρ.πρωτ./18-08-2016 ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τις με αριθμό/2024,/2024 και/2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης – Τμήματος ΙΒ' Μονομελούς.

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

Σε εκτέλεση των με αριθμό/2024,/2024 και/2024 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί των υπ' αριθμ ΠΡ..../26-01-2017, ΠΡ..../04-03-2021 και ΠΡ..../04-03-2021 ασκηθεισών προσφυγών αντίστοιχα, της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, οι οποίες αναπέμπουν την υπόθεση στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξεταστεί στην ουσία της η ασκηθείσα με αρ. πρωτ./18-08-2016 ενδικοφανής προσφυγή κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο σκεπτικό των αποφάσεων, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό/19-05-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 10.880,00 € (27.200,00 X 40%) λόγω λήψης και καταχώρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, έκδοσης της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ, καθαρής αξίας 27.200,00 € πλέον ΦΠΑ 5.168,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/19-05-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε λόγω της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 5.168,00 X 3 = 15.504,00 €.

3. Με την με αριθμό/19-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος ύψους **25.121,90 €**, ήτοι Φ.Π.Α. ύψους 11.419,08 € και πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του Ν.2523/97 ύψους 13.702,89€.

4. Με την με αριθμό/19-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικός φόρος ύψους **36.074,61 €**, ήτοι φόρος εισοδήματος ύψους 16.397,61 € πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/97 ύψους 19.677,00 €

Δυνάμει της υπ' αριθμ./24-12-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων και φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2006 (οικονομικού έτους 2007) στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία στην κρινόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο οικιακών επίπλων – Υπηρεσίες ψεκασμού λουστραρίσματος». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./22-12-2015 Πληροφοριακό Δελτίο Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες διαφήμισης και ηλεκτρονικών υπολογιστών», στις χρήσεις 2003 – 2010 εξέδωσε πλαστά και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έλαβε ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 27.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.186,00 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων αποδεχόμενος πλήρως τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έκρινε ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ./2016 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένες τις πράξεις προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμων, προκειμένου να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κατά των ως άνω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμό/30-12-2016 απόφασή μας, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής .

Η προσφεύγουσα, πριν τη λήξη της προθεσμίας των 120 ημερών για την έκδοση απόφασης από τη Δ.Ε.Δ., άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης την με αριθμό ΠΡ....../26-01-2017 προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ε.Δ. επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Στη συνέχεια, το Δικαστήριο, με την με αριθμό/2021 απόφασή του, διέταξε το χωρισμό του δικογράφου της προσφυγής κατά το αντικείμενο της φορολογίας. Η προσφεύγουσα, συμμορφούμενη, κατέθεσε επιπλέον ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης(Τμήμα ΙΒ') τις με αριθμό ΠΡ....../04-03-2021 και ΠΡ....../04-03-2021 προσφυγές. Ακολούθως, με τις με αριθμό/2024,/2024 και/2024 προδικαστικές αποφάσεις του, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης ανέβαλε την έκδοση οριστικής απόφασης, προκειμένου να προσκομιστούν στο Δικαστήριο η με αριθμό/30-12-2016 ρητή

απόφαση της Δ.Ε.Δ., καθώς και στοιχεία προκειμένου να συναχθεί με βεβαιότητα πότε ακριβώς απεστάλησαν με συστημένη επιστολή και σε ποια διεύθυνση οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Τέλος, με τις με αριθμό/2024,/2024 και/2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης – Τμήματος ΙΒ' Μονομελούς ακυρώθηκε η με αριθμό/30-12-2016 ρητή απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας και το Δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, καθώς έκρινε ότι έπρεπε να λογισθεί από την Υπηρεσία μας ως εμπροθέσμως ασκηθείσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – ανεπαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η εταιρεία καλόπιστη ως προς την επίμαχη συναλλαγή και κατέβαλε στο φερόμενο εκδότη ολόκληρο το αντίτιμο πλέον ΦΠΑ και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικού στοιχείου.
3. Παραβίαση της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικούμενων.
4. Επικουρικά εσφαλμένη ερμηνεία/ εφαρμογή του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου. Θεωρεί ότι πρέπει να τύχει εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης και να προσδιοριστεί το πρόστιμο ΦΠΑ σε ποσοστό 50% επί της διαφοράς του φόρου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ως ίσχυε, ορίζεται: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, 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, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται :

«Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση

του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/νσης ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «....Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) **δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου** (δηλονότι 10ετία ή 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων** (κατά το πραγματικό)- **εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής** (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) **δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις** (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ. β' ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 Ν.2523/97, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο : «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης απέστειλε την από 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στις 23/12/2015 (αρ. πρωτ./23-12-2015), σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» στις χρήσεις 2003 - 2010 εξέδωσε πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων η υπ' αριθ./24-12-2015 εντολή μερικού ελέγχου. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενοι οριστικοί

διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 25/05/2016.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου. Επειδή, υποβλήθηκε για την εν λόγω χρήση η με αριθμ./23-02-2007 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., συνεπώς δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τη χρήση 2006 έχει παραγραφεί την 31/12/2012. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 εφόσον γί αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Επειδή αναφορικά με την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και την πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προκύπτει ότι για τη χρήση 2006 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων πέραν της πενταετούς παραγραφής) του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. στα πλαίσια ελέγχου της εν λόγω χρήσης παραγράφεται την 31/12/2017.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και της με αριθμό/19-05-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων λόγω παραγραφής τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή ως προς την με αριθμό/19-05-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και την με αριθμό/19-05-2026 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, λόγω παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης ως προς τις επίδικες συναλλαγές και την έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο : «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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, 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 να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 19/05/2016 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Συγκεκριμένα, ως προς την εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

- Οι ποσότητες διαφημιστικού υλικού, δηλ. διαφημιστικά φυλλάδια, κάρτες, προσπέκτους, ημερολόγια, φάκελλοι , cd , dvd κλπ που φέρεται ότι διακινήθηκαν, ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και δεν δικαιολογείται με δεδομένα :

- ο την απουσία αγορών πρώτων υλών και αναλωσίμων (χαρτί , μελάνια εκτύπωσης κλπ), όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λήφθηκαν από την Γ.Γ.Π.Σ.,
- ο την απουσία τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών , λογισμικού κλπ), όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λήφθηκαν από την Γ.Γ.Π.Σ., από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις,
- ο την απουσία δαπανών για την εκτύπωση όλων αυτών των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τρίτους, καθώς επίσης και για την φιλοξενία των ιστοσελίδων, όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία που λήφθηκαν από την Γ.Γ.Π.Σ., από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις,
- ο το γεγονός ότι δεν δήλωσε την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών,
- ο από αναζήτηση που έγινε μέσω της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς στο vies, την 6/9/2012, δεν προέκυψαν στοιχεία για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

- Η πλειοψηφία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων φέρουν ημερομηνίες έκδοσης των τελευταίων τριών μηνών κάθε έτους.

- Τριάντα τέσσερις (34) από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις – πελάτες του υπέβαλαν ειδική δήλωση άρθρου 12 παρ. 6 ν. 3888/10, για λήψη εκατόν τριάντα πέντε (135) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας ενός εκατομμυρίου διακοσίων είκοσι εννέα χιλιάδων επτακοσίων δέκα έξι ευρώ και εξήντα τέσσερα λεπτά (1.229.716,64).

- Σε σχέση με την διεύθυνση της έδρας – κατοικίας :

Ο εκδότης για τις ανάγκες της λειτουργίας της επιχείρησής του μίσθωσε οίκημα επί της οδού , μεγέθους 106 τ.μ., για να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο ως επαγγελματική στέγη, με διάρκεια μίσθωσης (3) τρία έτη, που αρχίζει την 15/9/2003 και λήγει στις 15/7/2006, το οποίο δηλώθηκε και ως διεύθυνση κατοικίας. Σύμφωνα με το έντυπο Ε2 που υπέβαλε με τη δήλωσή της η ιδιοκτήτρια του ακινήτου, ο εκδότης εμφανίζεται ως μισθωτής, ισόγειας κατοικίας , τ.μ. 106, επί της οδού για το χρονικό διάστημα 1/9 - 31/12/2003 και 1/1 - 31/12/2004.

- Οι λήπτριες επιχειρήσεις στην πλειοψηφία τους δεν έρχονταν σε επικοινωνία με τον ελεγχόμενο , αλλά :

α) με την κ., περισσότερα στοιχεία για την οποία δεν έγιναν γνωστά πλην ενός αριθμού τηλεφώνου, ο οποίος όμως σε επανειλημμένες κλήσεις του ελέγχου το τηλέφωνο ήταν απενεργοποιημένο, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αναζητηθεί και ανευρεθεί από τον έλεγχο,

β) άλλα πρόσωπα τα οποία εμφανίζονταν ως συνεργάτες ή υπάλληλοι και δεν κατονομάζονται,

γ) οι επιχειρήσεις αρμοδιότητας Ν. Μουδανιών, όπως δήλωσαν, έρχονταν σε επικοινωνία με τον κ., για τον οποίο ζητήθηκαν πληροφορίες από την Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, ως λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του, με το με αρ. πρωτ. /16-8-11, οι οποίες δεν παρασχέθηκαν και

δ) δεν τον γνώριζαν και ουδέποτε είχαν κάποια συναλλαγή μαζί του (επιχείρηση

- Η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ακόμα και αυτών μεγάλης αξίας, γίνονταν :

α) στις περισσότερες συναλλαγές με μετρητά, πράξη που δεν αποδεικνύει την εξόφληση της συναλλαγής και έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη συναλλακτική τακτική της αγοράς,

β) με κατάθεση επιταγών, σε χρόνο προγενέστερο της ολοκλήρωσης της φερόμενης συναλλαγής (φερόμενης παράδοσης εμπορευμάτων, όπως με την επιχείρηση

γ) με την εξόφληση σε διαφορετικές ημερομηνίες της αξίας και του ΦΠΑ (επιχείρηση

δ) πληρωμή από τον λήπτη με μετρητά και κατάθεση στην Τράπεζα από τον εκδότη των στοιχείων για να προσδώσει νομιμοφάνεια (επιχείρηση

ε) τμηματική εξόφληση, χωρίς το σχετικό Τιμολόγιο να έχει εκδοθεί επί πιστώσει (επιχείρηση

στ) δεν γνώριζαν την διαδικασία συναλλαγής με τον φορολογούμενο και τον τρόπο εξόφλησης (επιχείρηση

- Όπως φαίνεται από την παράθεση των στοιχείων των καταστάσεων που εκτυπώθηκαν από την Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων από δηλώσεις τρίτων, οι ελάχιστοι προμηθευτές του εκδότη δραστηριοποιούνταν σε υπηρεσίες φιλοξενίας, υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, εμπορία και συντήρηση οχημάτων και ενοικιάσεις αυτοκινήτων. Απουσίαζαν παντελώς όμως, στις χρήσεις που φέρεται να δραστηριοποιήθηκε ο εκδότης, επιχειρήσεις που ασχολούνταν με εκτυπώσεις φυλλαδίων, εμπορία χάρτου, εμπορία Η/Υ και προγραμμάτων, που ήταν απαραίτητα για τις πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών που φέρεται να πραγματοποιήσει.

- Από τον έλεγχο των παραστατικών που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου πρωτότυπα ή φωτοτυπίες, στις οποίες αποτυπώνονταν εμφανώς ο κωδικός διάτρησης, διαπιστώθηκε ότι 39 Τιμολόγια είναι πλαστά.

- Επιπλέον με την με αριθμ. Υποθ. /2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία βρίσκεται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, προκύπτει ότι από έρευνα που πραγματοποίησαν διαπιστώθηκε ότι έχει εκδοθεί νέα ταυτότητα με αριθμό /5-1-2011 και δηλώθηκε ως διεύθυνση κατοικίας η, στην οποία και δεν ανευρέθη. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο εκδότης θεώρησε στοιχεία στο τμήμα ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς τελευταία φορά την 27/6/2007, υπέβαλε δήλωση μεταβολής στοιχείων ταυτότητας από το Α.Τ. ΕΚΑΛΗΣ στο τμήμα

Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης την 13/6/2006 και δεν δήλωσε την αλλαγή της διεύθυνσης έδρας και κατοικίας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο εκδότης σκόπιμα απέκρυψε τις μεταβολές αυτές με σκοπό να είναι αδύνατη η ανεύρεσή του.

- Από όλα τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο εκδότης δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2005-2011 (χρήσεις 2004-2010) και ΦΠΑ χρήσεων 2008-2010, οι δε υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2004-2007 είναι ανακριβείς, ο έλεγχος έκρινε ότι τα Τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής ορισμένα δε εξ αυτών είναι και πλαστά.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ και είχε προβεί σε δηλώσεις ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρεία διαπίστωσε ότι έλαβε το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, (χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να το προσκομίσει στον έλεγχο), το οποίο καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης και συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους, καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που υπέβαλε στη χρήση 2006. Αποδεχόμενος δε πλήρως τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 2006 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 & 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ), όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στην υπό κρίση συναλλαγή, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Το γεγονός ότι, όπως ισχυρίζεται, διαθέτει κάποια είδη που αγόρασε από τον και επιφυλάσσεται να προσκομίσει ενδεικτικά κάποια από αυτά, δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση της συναλλαγής από τον συγκεκριμένο εκδότη.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού οι από 19/05/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικούμενων.

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 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, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων για τη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε οι από 19/05/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων είναι πλήρως αιτιολογημένες Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή από τη λήψη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου η προσφεύγουσα αποκόμισε όφελος δια της αύξησης των δαπανών της χρήσης 2006, μειώνοντας τον προς απόδοση φόρο εισοδήματος της κρινόμενης φορολογικής περιόδου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/08/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, ως ακολούθως :

α) την **επικύρωση** της με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και της με αριθμό/19-05-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

β) την **ακύρωση** της με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και της με αριθμό/19-05-2026 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω παραγραφής.

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

1. Η με αριθμό/19-05-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	10.880,00 €	10.880,00 €

2. Η με αριθμό/19-05-2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	15.504,00 €	0,00 €

3. Η με αριθμό/19-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	25.121,98 €	0,00 €

4.Η με αριθμό/19-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	36.074,61 €	36.074,61 €

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 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 κοινοποίησή της.