



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/01/2018

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

Αριθμός απόφασης: 204

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004),

β) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2006 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005),

γ) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006),

δ) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007),

ε) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008),

στ) της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν.3758/2009,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./14.07.2017,/14.07.2017,/14.07.2017,/14.07.2017 και/14.07.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004, 01/01/2005 – 31/12/2005, 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, αντιστοίχως) και την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν.3758/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004), κύριος φόρος ποσού 9.352,58€ και πρόσθετος φόρος ποσού 11.223,10€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.696,00€ πλέον ΦΠΑ 3.005,28€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
-----	---------	---------------------	------------	-------------	-----

1		ΤΠΥ283	4/10/2004	3.100,00	558,00
2		ΤΠΥ348	22/10/2004	3.100,00	558,00
3		ΤΠΥ385	1/11/2004	6.600,00	648,00
4		ΤΠΥ502	3/12/2004	3.446,00	620,28
5		ΤΠΥ541	17/12/2004	3.450,00	621,00
ΣΥΝΟΛΟ				19.696,00	3.005,28

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2006 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005), κύριος φόρος ποσού 20.597,47€ και πρόσθετος φόρος 24.716,96€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 18.800,00€ πλέον ΦΠΑ 3.537,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ749	18/2/2005	3.500,00	630,00
2		ΤΠΥ900	4/4/2005	3.500,00	665,00
3		ΤΠΥ1002	26/4/2005	3.300,00	627,00
4		ΤΠΥ1579	12/10/2005	4.200,00	798,00
5		ΤΠΥ1919	22/12/2005	4.300,00	817,00
ΣΥΝΟΛΟ				18.800,00	3.537,00

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006), κύριος φόρος ποσού 18.457,01€ και πρόσθετος φόρος 22.148,41€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ2520	16/5/2006	4.000,00	760,00
2		ΤΠΥ403	14/11/2006	4.100,00	779,00
3		ΤΠΥ447	28/11/2006	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				12.000,00	2.280,00

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), κύριος φόρος ποσού 18.233,00€ και πρόσθετος φόρος 21.879,60€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 17.750,00€ πλέον ΦΠΑ 3.372,50€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ605	22/1/2005	3.450,00	655,50
2		ΤΠΥ775	16/3/2007	3.400,00	646,00
3		ΤΠΥ1099	19/6/2007	3.550,00	674,50
4		ΤΠΥ1648	30/11/2007	3.750,00	712,50
5		ΤΠΥ1723	31/12/2007	3.600,00	684,00
ΣΥΝΟΛΟ				17.750,00	3.372,50

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), κύριος φόρος ποσού 26.491,04€ και πρόσθετος φόρος ποσού 31.789,25, λόγω λήψης εννέα (-9-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 37.400,00€ πλέον ΦΠΑ 7.106,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ1753	15/1/2008	3.650,00	693,50
2		ΤΠΥ2306	11/6/2008	4.150,00	788,50
3		ΤΠΥ2308	12/6/2008	4.100,00	779,00
4		ΤΠΥ2342	20/6/2008	4.600,00	874,00
5		ΤΠΥ2430	21/7/2008	3.900,00	741,00
6		ΤΠΥ2429	21/7/2008	4.300,00	817,00
7		ΤΠΥ2848	19/11/2008	4.600,00	874,00
8		ΤΠΥ2849	19/11/2008	4.200,00	798,00
9		ΤΠΥ2902	1/12/2008	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				37.400,00	7.106,00

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/1992 ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύρια εισφορά ποσού 1.000,00€ πλέον πρόσθετης εισφοράς 1.200,00€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανεπαρκών, εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και ειδικότερα προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος στο ύψος των 73.303,54€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εκδόθηκαν βάσει των από 14/07/2017 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος και Έκτακτης Εισφοράς Φυσικών Προσώπων, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 771/14.11.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.
2. Αβάσιμες, μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις. Άρνηση εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων. Ο καλόπιστος λήπτης δύναται να εκπέσει νομίμως τη σχετική δαπάνη.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992. Έλλειψη αιτιολογίας. Οι διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού καταργήθηκαν. Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
5. Παραβίαση αρχών κράτους δικαίου, ασφάλειας δικαίου, χρηστής διοίκησης, ισότητας, αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η*

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 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..... 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, με το άρθρο 18 παρ. 3δ ν. 3758/2009 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του Ν. 2771/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους.....».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της **Επικρατείας 1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος..... 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).**

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του

προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθρου 29 του ν.3697/2008, του άρθρου 10 του ν.3790/2009 και του άρθρου 82 του ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν – ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.) – προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 12 παρ. 7 του ν.3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν.3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 4 του ν.4141/2013, του άρθρου 22 του ν.4203/2013, του άρθρου 87 του ν.4316/2014, του άρθρου 22 του ν.4337/2015 και του άρθρου 97 του ν.4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε (ορισμένες από αυτές) τη χορήγηση ή μη

παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

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

Επειδή, για τα υπό κρίση οικ. έτη, όπως προκύπτει με την από 14/07/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος αλλά και από το σύστημα Taxis έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Περαιτέρω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, συντάχθηκε η από 26/02/2010 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. 47/2010, 35/2010, 9/2010, 2/2010 και 1/2010 φύλλα προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, για τα οποία επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν.3888/2010, 18 παρ. 2 του ν.4002/2011, 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, 37 παρ. 4 του ν.4141/2013, 22 του ν.4203/2013, 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016 δε θα μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου και προστίμων ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. πρωτ. 19393/20.12.2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ διαβιβάστηκαν εκ νέου οι από 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τις εκδότριες εικονικών στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.» και λήπτη τον προσφεύγοντα, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας τότε ελεγκτικής αρχής στις 30/08/2012 (υπ' αριθ. πρωτ. 32564/30.08.2012 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ.), θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την διενέργεια του τακτικού ελέγχου και την οριστικοποίηση της αρχικής

φορολογικής εγγραφής. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων και εξ αυτού του λόγου δεκαετούς παραγραφής, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 14/07/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2006 και 2007 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των εν λόγω οικ. ετών (σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ και το υπ' αριθ 2642/2017 πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ), και εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετίας, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, από το τέλος των οικ. ετών 2005 και 2006 αντίστοιχα, δη την 14/07/2017.

Επειδή, για τα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός για τα οικ. έτη 2005 και 2006, ενώ για τα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των οικ. ετών 2005 και 2006, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης,.... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992: «2. 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, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η

δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που** εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής** φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), 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 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, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 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, σύμφωνα με τις από 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.», από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε, την κίνηση τραπεζικών λογαριασμών, τη διασταύρωση συναλλαγών, τη λήψη ανωμοτί καταθέσεων και υπομνημάτων, αποδείχθηκε ότι οι προαναφερθείσες ΕΠΕ, συστάθηκαν εικονικά, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν πραγματικά αλλά ουσιαστικά λειτούργησαν προκειμένου τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα και από κοινού με τους διαχειριστές αυτών και και τη συμμετοχή των και να εισπράξουν το αντίτιμο της αξίας των

συναλλαγών και την οικειοποίηση του ΦΠΑ, υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. πλασματικές και ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, και κατά το σκέλος που αυτή έγινε αποδεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Με την ανωτέρω γνωμοδότηση το ΝΣΚ απεφάνθη ότι: «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ). Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012). Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο,

παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη. Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 29...../2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., κατά τη διενέργεια του ελέγχου, συνεκτίμησε τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, ήτοι αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, των τραπεζικών επιταγών εξόφλησης των προαναφερθέντων στοιχείων, φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς του προς τρίτους για τους ναύλους, συνοδευόμενα από αναλυτικό υπόμνημα περιγραφής όλων των υπό κρίση συναλλαγών, από τα οποία αβίαστα προκύπτει η πραγματοποίηση αυτών. Περαιτέρω, από τον έλεγχο δεν αμφισβητείται η παραγωγικότητα των δαπανών και το κατ' άρθρο 31 του ν.2238/1994 δικαίωμα έκπτωσης αυτών, αναφορικά με τα υπό κρίση ληφθέντα στοιχεία.

Επειδή, από τις με ημερομηνία θεώρησης 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε., για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.» προκύπτει ότι οι ανωτέρω εταιρείες:

1. ήταν φορολογικά υπαρκτές διότι έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών, έχουν δημοσιεύσει το καταστατικό σύστασής τους στο ΦΕΚ και έχουν θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή,
2. ήταν συναλλακτικά υπαρκτές διότι είχαν μισθώσει χώρους για την άσκηση της δραστηριότητά τους, διατηρούσαν τραπεζικούς λογαριασμούς, απασχόλησαν προσωπικό και εξωτερικό λογιστή, διενήργησαν συναλλαγές και υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις,
3. τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν είναι νομότυπα, ήτοι έχουν θεωρηθεί νόμιμα και αναγράφονται όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες σκέψεις και διατάξεις και τα διαλαμβανόμενα των εκθέσεων ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ενήργησε καλόπιστα, εφόσον οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων θεωρούνται φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι τυπικά νόμιμα, ήτοι δεν ήταν πλαστά και οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Ως εκ τούτου νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στα υπό κρίση στοιχεία.

Κατόπιν τούτου, με την παρούσα απόφαση τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 προσδιορίζονται λογιστικώς και συμπίπτουν με τα δηλωθέντα κέρδη μετά την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της των υπό κρίση δαπανών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αβασιμότητας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνεται ως νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των οικ. ετών 2007, 2008 και 2009, γίνεται αποδεκτή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 22/09/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,

2. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής,
3. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει της ΠΟΛ. 1071/2015.
4. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει της ΠΟΛ. 1071/2015.
5. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει της ΠΟΛ. 1071/2015 και
6. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν.3758/2009 οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων καθαρών κερδών βάσει της ΠΟΛ. 1071/2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	9.352,58 €	0,00 €	-9.352,58 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.223,10 €	0,00 €	-11.223,10 €
Σύνολο για καταβολή	20.575,68 €	0,00 €	-20.575,68 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2006

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	20.597,47 €	0,00 €	-20.597,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	24.716,96 €	0,00 €	-24.716,96 €
Σύνολο για καταβολή	45.314,43 €	0,00 €	-45.314,43 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	18.457,01 €	0,00 €	-18.457,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	22.148,41 €	0,00 €	-22.148,41 €
Σύνολο για καταβολή	40.605,42 €	0,00 €	-40.605,42 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	18.233,00 €	0,00 €	-18.233,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.879,60 €	0,00 €	-21.879,60 €
Σύνολο για καταβολή	40.112,60 €	0,00 €	-40.112,60 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	26.491,04 €	0,00 €	-26.491,04 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	31.789,25 €	0,00 €	-31.789,25 €
Σύνολο για καταβολή	58.280,29 €	0,00 €	-58.280,29 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης

εισφοράς φυσικών προσώπων οικ. έτους 2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύρια Εισφορά	1.000,00 €	0,00 €	-1.000,00 €
Πρόσθετη εισφορά	1.200,00 €	0,00 €	-1.200,00 €
Σύνολο για καταβολή	2.200,00 €	0,00 €	-2.200,00 €

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

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.