



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη: 27-03-2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθ. Απόφασης: 842

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.  
gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.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).

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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

**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 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του . ... του .... με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... και αντικείμενο εργασιών, τις εργασίες

επιχωματώσεων κατά: α) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, β) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, γ) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006, ε) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007, στ) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 ζ) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, και η) της **με αριθμ. ..../2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και των από ..../2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και του άρθρου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμό ..../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά κύριου φόρου, ποσού, 8.913,97 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 10.696,76 €.

β) Με την αριθμό ..../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 7.176,72 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 8.612,06 €.

γ) Με την **αριθ. ..../-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 2.602,91 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 3.123,50 €.

δ) Με την **αριθ. ..../-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.777,20 καθότι, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (Τ.Π.Δ., Τ.Π.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 37.772,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§ 1, 11§1, 12§1, 18§2 και 9, και 30 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ε' της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

ε) Με την **αριθ. ..../-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 538,00 €, καθότι, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας (Τ.Π.) για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 5.380,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§ 1, 11§1, 12§1, 18§2 και 9, και 30 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ε' της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

στ) Με την αριθμό **.../-2016** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2016 έως 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00 €, καθότι, δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων κατά παράβαση των άρθρων 3, 5, 7 και 8 του Ν. 4308/2014 και των άρθρων 14, 23 και 24 του Ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1δ και 2 του ν. 4174/2013.

ζ) Με την αριθμό **.../-2016** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 21.530,04 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

η) Με την αριθμό **../-2016** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2007 έως 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.066,60 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα : Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα την ... και αντικείμενο τις εργασίες επιχωματώσεων και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας. Κατόπιν της **.../-2015** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση που διατηρεί ο προσφεύγων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 ( Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) καθώς και των ΠΟΛ. 1037/2005, 1081/2005 και 1232/15-10-20013, στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκαν οι από ....-2016 σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Αφορμή ελέγχου αποτέλεσε αρχικά το με αριθ. 10001/16-07-2008 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. . .... με το οποίο ζητήθηκε η κατάσχεση των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 37.772,00 €, που έλαβε ο . . του .... από την επιχείρηση του «. . ΤΟΥ ....», κατά τη χρήση 2006 και καθαρής αξίας 5.380,00 € κατά τη χρήση 2007. Μετά το ανωτέρω έγγραφο εκδόθηκε η με αριθ. 101/19-9-2008 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και κατασχέθηκαν, με την 3/14-11-2008 έκθεση κατάσχεσης, τα επίδικα φορολογικά στοιχεία τα οποία και διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... για περαιτέρω επεξεργασία. Περαιτέρω, ακολούθησε η με αριθμό πρωτ. ....-2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «. . ΤΟΥ ...» με ΑΦΜ ..., έχει πραγματοποιήσει εικονικές συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και με την προσφεύγουσα επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ ..... Συγκεκριμένα από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στις χρήσεις 2006 και 2007, τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία :

	ΧΡΗΣΗ 2006	
<b>Αρ.&amp; ημερομηνία στοιχείου</b>	<b>Καθαρή αξία</b>	<b>Αξία με Φ.Π.Α.</b>
Τ.Π. ./10-08-2006	4.560,00	866,40
Τ.Π. ./21-08-2006	5.800,00	1.102,00
Τ.Π. ../01-09-2006	5.536,00	1.051,84
Τ.Π. ../02-11-2006	6.200,00	1.178,00
Τ.Π. ../14-11-2006	4.860,00	923,40
Τ.Π.-Δ.Α../22-12-2006	6.216,00	1.181,04
Τ.Π.-Δ.Α..../28-12-2006	4.600,00	874,00
<b>Συνολική αξία</b>	<b>37.772,00</b>	<b>7.176,68</b>

	ΧΡΗΣΗ 2007	
<b>Αρ.&amp; ημερομηνία στοιχείου</b>	<b>Καθαρή αξία</b>	<b>Αξία με Φ.Π.Α.</b>
Τ.Π. .../22-01-2007	5.380,00	1.022,20

για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «. .», με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ορυκτέλαιων και λιπαντικών και ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3 του ν. 4337/2015. Οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σύγκριση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθόσον, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 37.772,00 €, σε αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 102.316,46 €, είναι της τάξης των 36,91 % επί των ακαθάριστων εσόδων, ενώ κατά τη χρήση 2007, η αξία του εικονικού στοιχείου 5.380,00 €, σε αντιστοιχία των ακαθάριστων εσόδων ύψους 104.968,71 €, είναι της τάξεως του 5,13% επί των ακαθάριστων εσόδων. Επιπλέον, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εξόδων, (τιμολογίων αγορών – δαπανών), παραστατικών πληρωμών, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92. Ο έλεγχος προσδιόρισε, στη φορολογία εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου βασίστηκαν σε στοιχεία που αποτελούν απλές ενδείξεις και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα της συναλλαγής.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2006 και 2007 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. Μη νόμιμη κρίση περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά παράβαση των άρθρων 30,32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

**Ως προς τον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της μη απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από .../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι'αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδευούσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 *«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 πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 *«Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

*Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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**, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το αντικειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 116/2013 αρκεί, κατ'αρχήν ο έλεγχος 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 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 (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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 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 506/2012).

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότης ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε έλεγχο περί της επιχειρήσεως που ο ίδιος διατηρεί. Για τον λόγο αυτό, προσθέτει, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πάσχει από ακυρότητα, αφού περιέχει υποθετικούς συλλογισμούς, ενώ δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση από αυτόν, των επίδικων παραβάσεων. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο εκδότης, . . ήταν κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ , είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από .../2011 πληροφοριακής έκθεσης της Δ.Ο.Υ. .... και της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., η εκδότης επιχείρηση :

α) δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα,

β) εμφανίζεται να πραγματοποιεί μεγάλο αριθμό πωλήσεων χωρίς να έχει αγορές κατά τις χρήσεις 2005, 2006 και 2008 ή είχε ασήμαντες αγορές κατά τη χρήση 2007, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. – Γεν. Δ/ση ΚΕΠΥΟ, (τα στοιχεία αυτά προήλθαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92, των αντισυμβαλλομένων καθώς η εκδότης επιχείρηση δεν υπέβαλε τέτοιες καταστάσεις),

γ) δεν αγόρασε ποτέ και δεν μετέφερε εμπορεύματα στα διάφορα καταστήματα που νοίκιαζε κατά καιρούς, όπως προκύπτει από τις υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιοκτητών των καταστημάτων οι



οποίοι δήλωσαν, ότι σπάνια εμφανιζόταν σε αυτά. Τα ελάχιστα εμπορεύματα που αγόρασε κατά τις χρήσεις 2006 και 2007, όπως προκύπτουν από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, τα είχε για βιτρίνα των ενοικιαζόμενων καταστημάτων (τα ανωτέρω προκύπτουν από τη συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου),

δ) δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα και δεν απασχόλησε προσωπικό,

ε) εξέδιδε στοιχεία και διακινούσε εμπορεύματα την ίδια μέρα σε περιοχές που λόγω απόστασης και χρόνου είναι αδύνατο να μεταφερθούν με ένα δρομολόγιο ( Κιλκίς , Άρτα , Ν. Πέραμος, Σέρρες, Κρόκος Κοζάνης , Πτολεμαΐδα , Συκιές , Λαγκαδά , Αμύνταιο , Καστοριά),

στ) από τον έλεγχο του ίχνους διάτρησης των στοιχείων και την αντιπαραβολή με την καρτέλα θεώρησης στην ΔΟΥ .... , αρμόδια ΔΟΥ του εκδότη , και την αντιπαραβολή τους με τις ημερομηνίες έκδοσης των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε 756 φορολογικά στοιχεία με ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης αυτών στην ΔΟΥ .....

ζ) δεν δήλωσε τον προσφεύγοντα (λήπτη) ως πελάτη στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).

Από την άλλη πλευρά, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές έγιναν με **μετρητά και προσωπικές επιταγές**, χωρίς να προσκομίσει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο (αντίγραφο επιταγής, κίνηση τραπεζικού λογαριασμού).

Είναι γεγονός και κανόνας ότι σύμφωνα με τα καθημερινά συναλλακτικά ήθη, συναλλαγές χιλιάδων ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά, αυθημερόν, με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά. Ακόμη για να διασφαλιστούν οι επιχειρήσεις, σε περιπτώσεις αμφισβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρά σχετικά ποσά εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Οι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδίδουν τα στοιχεία με αξία μέχρι το ποσό των 15.000 € προκειμένου να αποφύγουν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 18§2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σύμφωνα με το οποίο από 20.03.2002 και μετά για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 15.000€ απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Στη συγκεκριμένη υπόθεση και όπως προκύπτει από τα κατασχεθέντα Δ.Α. & Τ.Π.-Δ.Α. ο προσφεύγων, εμφανίζεται να συναλλάσσεται με μετρητά γεγονός που συναντάται κατά συντριπτική πλειοψηφία στις εικονικές συναλλαγές.

Επειδή η **περιγραφή των χαρακτηριστικών των ανταλλακτικών**, όπως αυτή καταγράφεται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, **είναι ελλιπής**. «..... Στο τιμολόγιο αναγράφεται το είδος των αγαθών ,όπως διακρίνεται στις εμπορικές συναλλαγές και επί πλέον η ουσιώδης ποιοτική τους διάκριση.....». σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ.3 και 12 παρ.9,10,11 του Π.Δ 186/92 .

Επειδή δεν υπάρχουν παραστατικά συνεργείων που να αποδεικνύουν ότι τοποθετήθηκαν στα αυτοκίνητα της ελεγχόμενης τα ανταλλακτικά που φέρεται ότι αγόρασε ο προσφεύγων με τα κατασχεθέντα Δ.Α. & Τ.Π.-Δ.Α αφού η τοποθέτησή τους, απαιτεί τεχνογνωσία και ειδικό μηχανολογικό εξοπλισμό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του στοιχείου, ο οποίος υποχρεούται να επιβεβαιώνει τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα προκειμένου για φυσικά πρόσωπα).

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι ο εκδότης «. . », δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις ανωτέρω συναλλαγές με αποτέλεσμα τα εκδοθέντα από αυτόν στοιχεία κατά τις ένδικες χρήσεις 2006 και 2007, να είναι εικονικά, το γεγονός δε της εικονικότητας αποδείχθηκε προσηκόντως από τη φορολογική αρχή όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και τα μνημονευόμενα σε αυτές στοιχεία. Επομένως, ο αντίθετος προβαλλόμενος ισχυρισμός περί συναγωγής τεκμηρίου εικονικότητας βάσει ενδείξεων, λόγω και των φορολογικών ατασθαλιών της εκδότριας επιχείρησης και, συνακολούθως, περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Ομοίως, ως αβάσιμα πρέπει να απορριφθούν όσα ο προσφεύγων προβάλλει, περί του ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δίχως η φορολογική αρχή να διενεργήσει προηγουμένως έλεγχο στη δική του επιχείρηση, καθώς εκ μόνου του γεγονότος της αδυναμίας πραγματοποίησης της συναλλαγής, εκ μέρους του εκδότη, εν τοις πράγμασι προκύπτει ότι και οι καλυπτόμενες από τα ένδικα τιμολόγια συναλλαγές είναι εικονικές, και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα καλοπιστίας του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

### **Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται 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.*

*Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας και με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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:*

) 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».

Ακολούθως στο άρθρο 68 §2 ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

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».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 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».

Ακολούθως με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «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».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 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** περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Συνεπώς από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

### **Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3 .....,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α).....,β.....,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) .....,ε) .....,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπíπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) ...,η) ...,θ) ....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής..»

5 .....,

6 .....,

7.Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) ..., β) ...,γ) .....,δ) .....,

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

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

α) .....

β) .....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

**Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: « Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

*Ειδικά για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας.*

*β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)....»*

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας τις κρινόμενες χρήσεις 01/01/2006-31/12/2006 και 01/01/2007-31/12/2007, κρίθηκαν ανακριβή επειδή οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σύγκριση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας επιχείρησης. Ειδικότερα, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 37.772,00 €, σε αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 102.316,46 €, είναι της τάξης των 36,91 % επί των ακαθάριστων εσόδων, ενώ κατά τη χρήση 2007, η αξία του εικονικού στοιχείου αξίας 5.380,00 €, σε αντιστοιχία των ακαθάριστων εσόδων ύψους 104.968,71 €, είναι της τάξεως του 5,13% επί των ακαθάριστων εσόδων. Επιπλέον, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εξόδων, (τιμολογίων αγορών – δαπανών), παραστατικών πληρωμών, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92. Ο έλεγχος προσδιόρισε, στη φορολογία εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.



Επειδή περαιτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με εκείνα του λογιστικού προσδιορισμού και λαμβάνονται τελικώς τα μεγαλύτερα από αυτά, έτσι και στην συγκεκριμένη περίπτωση, και για τη χρήση 2007, λήφθηκαν τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ως μεγαλύτερα κέρδη. Σημειώνεται, ότι για τη χρήση 2006, η φορολογική αρχή δέχθηκε τα καθαρά κέρδη όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον προσφεύγοντα, ήτοι, με την εφαρμογή του συντελεστή 25% επί των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, καθότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση αυτή, ασχολήθηκε με την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Τέλος, αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αυθαίρετης κρίσης της φορολογικής αρχής για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών για τη χρήση 2007, επισημαίνουμε ότι αυτός δεν ευσταθεί, καθώς η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους, και να προβαίνει στην έκδοση των πράξεων, εφόσον διαγνωσθούν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ..., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ...../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ... .. ΤΟΥ ... με Α.Φ.Μ.: .....,

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

### **Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος**

**Υπ' αρ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007)**

	<b>Δήλωσης</b>	<b>ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>
Φορολογητέο εισόδημα	22.526,48	47.299,09	47.299,09
Φόρος	-2.174,85	6.739,12	6.739,12
Διαφορά φόρου		8.913,97	8.913,97

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		10.696,76	10.696,76
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>19.610,73</b>	<b>19.610,73</b>

**Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.**

**Υπ' αρ. .../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006**

	<b>Δήλωσης</b>	<b>ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	128.116,46	128.116,46	128.116,46
Αξία φορολογητέων εισροών	127.258,06	89.486,04	89.486,04
Φόρος εκροών	24.342,13	24.342,13	24.342,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.342,13	17.165,41	17.165,41
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		7.176,72	7.176,72
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		8612,06	8612,06
<b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>		<b>15.788,78</b>	<b>15.788,78</b>

**Υπ' αρ. .../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007**

	<b>Δήλωσης</b>	<b>ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	104.968,71	113.366,21	113.366,21
Αξία φορολογητέων εισροών	77.876,21	72.496,21	72.496,21
Φόρος εκροών	19.944,06	21.539,58	21.539,58
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.958,85	18.936,67	18.936,67
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		2.602,91	2.602,91
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	14,79		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		3.123,50	3.123,50
<b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>		<b>5.726,41</b>	<b>5.726,41</b>

**Γ. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.**

**Υπ' αριθ. .../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006**

Πρόστιμο λήψης και καταχώρισης στα βιβλία του επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 37.772,00 € , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 10% της αξίας του στοιχείου (37.772,00 χ 10%)	<b>3.777,20 €</b>
---	-------------------

**Υπ' αριθ. .../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007**

Πρόστιμο λήψης και καταχώρισης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 5.380,00 € , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις	<b>538,00 €</b>
--	-----------------

του άρθρου 7 §3 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 10% της αξίας του στοιχείου (5.380,00 χ 10%)	
---	--

**Υπ' αριθ. ..../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013**

**διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016**

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επειδή δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01/2006-31/12/2006 και 01/01/2007-31/12/2007, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5,7 και 8 του ν. 4308/2014 και των άρθρων 14, 23 και 24 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, που επισύρουν τις κυρώσεις της παρ. 1δ'και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013	<b>250,00 €</b>
---	-----------------

**Δ. Ως προς τη φορολογία προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997**

**Υπ' αριθ. ..../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997**

**διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006**

Πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που διενήργησε έκπτωση, ήτοι, πρόστιμο 7.176,68χ 3 =21.530,04 €	21.530,04 €
--	-------------

**Υπ' αριθ. ..../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997**

**διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007**

Πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που διενήργησε έκπτωση, ήτοι, πρόστιμο 1.022,20 χ 3 =3.066,60 €	3.066,60 €
--	------------

**Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα**

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης**

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Επανεξέτασης και Νομικής  
Υποστήριξης**

**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.**