



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 668/09-03-2017

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 17 παράγραφος 1 του Ν.4389/2016 (ΦΕΚ94Α/2016).

γ. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

δ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/14) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).

ια. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)].

4. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο..... .
5. Την από .../.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

... προσφεύγ..... διατηρούσε, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες μεταφοράς με γερανοφόρα αυτοκίνητα. Τηρούσε δε βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992).

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 17.487,64 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 20.982,82 €, δηλαδή συνολικός φόρος 38.470,46 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκαν **συνολικές λογιστικές διαφορές 14.473,00 €**, προερχόμενες από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 14.473,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» (κυπριακής υπηκοότητας) με Α.Φ.Μ.:, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών και έδρα στον νομό Τα εν λόγω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία φέρονται να αφορούσαν σε αγορές ανταλλακτικών γερανοφόρων οχημάτων. Εξαιτίας δε των ως άνω λογιστικών διαφορών, **τα βιβλία και στοιχεία τ... ελεγχθ..... προσφεύγο....., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), κρίθηκαν ανακριβή** κατά τον επανέλεγχο και, εκ τούτου, το ακαθάριστο και το καθαρό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκαν **εξωλογιστικά**, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα προσβαλλόμενη οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση, κοινοποίηση και καταλογισμό πράξεων επιβολής φόρου Εισοδήματος για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) είχε ήδη παραγραφεί πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι για το εν λόγω οικονομικό έτος εφαρμόζονται οι διατάξεις περί παραγραφής που ίσχυαν κατ' αυτό και όχι εκείνες της διευρυμένης παραγραφής υπό τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013). Αλλά

ακόμη και με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 68 και 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί δεκαετούς παραγραφής, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδια Δ.Ο.Υ., υφίσταται και στην περίπτωση αυτήν παραγραφή, δεδομένου ότι για την ένδικη υπόθεση είχε εκδοθεί η με αριθμό και ημερομηνία/...-05-2016 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία υπερβαίνει χρονικά την προθεσμία της 31/12/2015 που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015.

2.

Υφίσταται παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), αναφορικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τ... προσφεύγο..... .

3.

Υφίσταται παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, σε βάρος τ... προσφεύγο..... .

4.

Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τέσσερα (4) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι υπαρκτές και πραγματικές, ... δε προσφεύγ..... παρέλαβε τα αναγραφόμενα ανταλλακτικά και συναλλάχθηκε καλότητα με τ...ν αντισυμβαλλόμεν... εκδότη..... .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφ. 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), 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.

.....»
και με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), 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 τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«**5. 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 στην 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,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), 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. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας **εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. **ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979**), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (**Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία**).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει

φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣτΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

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

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, ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα βιβλία 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. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζεται ότι

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ».

Επειδή, ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... περί του ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφορά σε παραγραφείσα απαίτηση του Δημοσίου, κρίνεται απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος όπως εξηγείται ακολούθως:

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία, βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών με βάση τα οποία 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. Εάν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), με τις οποίες ορίζεται ότι

«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή 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 κατά το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Στην υπό κρίση υπόθεση, η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) έληγε εντός του έτους 2005 και η οικεία Δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 68 παράγραφος 2 και 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), περί δεκαετούς παραγραφής και αναφορικά με τον επανέλεγχο, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... από τη Δ.Ο.Υ., η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου Εισοδήματος, παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2015 για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από την λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Στην υπό κρίση υπόθεση, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό και ημερομηνία/...../.....-05-2015 (“elenxis”) εντολή επανελέγχου για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., δηλαδή η εν λόγω εντολή εκδόθηκε πριν από την 31/12/2015.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις ως άνω συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 και του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), περί δεκαετούς παραγραφής και αναφορικά με τον επανέλεγχο, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... από τη Δ.Ο.Υ., αλλά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015, η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της με αριθμό/.....-2016 προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης και διοίκησης επιβάλλει, πράγματι, 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, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η νομιμότητα, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν φορολογικό έλεγχο διαπιστώνονται αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο ή το πρόστιμο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως στην υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» και «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.» ,
πλην, όμως, ... προσφεύγ..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των

ισχυρισμών τ... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από τις οικείες από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... και από .../.../2016 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες, σε βάρος τ..., παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των τεσσάρων (4) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός επανέλεγχος στην ατομική τ... επιχείρηση διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα – παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Επανελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο συνολικό ποσό φόρου Εισοδήματος με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)]

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	17.487,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας:	20.982,82 €
Σύνολο φόρου για καταβολή:	<u>38.470,46 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.