



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9/11/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1808

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 20...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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** του με αριθ. **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2009, **β)** του με αριθ. **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2010, **γ)** του με αριθ. **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2011, **δ)** της με αριθ. **...15/5/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2010, **ε)** της με αριθ. **...15/5/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011, **στ)** της με αριθ. **...15/5/2018** οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012, **ζ)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2011, **η)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2012, **θ)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, **ι)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, **ια)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, **ιβ)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009, **ιγ)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, **ιδ)** του με αριθ. **...15/5/2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 και **ιε)** του με αριθ. **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αριθ. πρωτ. **...– 7/11/2018** έγγραφο της ΔΟΥ Βέροιας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2009** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **12.800,00€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.080,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $32.000,00\text{€} \times 40\% = 12.800,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ.... – **2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2010** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **16.132,00€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.330,00€ πλέον ΦΠΑ 9.275,90€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο

40.330,00€ X 40% = 16.132,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ.... – **2018**.

- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2011** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **4.174,00€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου στο σύνολό του, καθαρής αξίας 10.435,00€ πλέον ΦΠΑ 2.400,05€, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:....**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι σύνολο 10.435,00€ X 40% = 4.174,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ.... – **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό **...15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** – οικ. έτος **2010** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 8.236,08€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 4.118.04€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 3.066,29€ δη σύνολο φόρου **15.420,41€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό **...15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** – οικ. έτος **2011** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 9.730,40€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 4.865,20€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 3.622.63€ δη σύνολο φόρου **18.218,23€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό **...15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011** – οικ. έτος **2012** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 1.424,20€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 712,10€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 530,23€ δη σύνολο φόρου **2.666,53€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά εισφοράς βάσει του Ν.3986/2011 957,75€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 478,87€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 356,57€ δη

σύνολο εισφοράς **1.793,19€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού του εισοδήματος για την επιβολή της εισφοράς στο ποσό των 47.887,27€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά εισφοράς βάσει του Ν.3986/2011 112,12€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 56,06€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 41,74€ δη σύνολο εισφοράς **209,92€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού του εισοδήματος για την επιβολή της εισφοράς στο ποσό των 16.017,03€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2009**, καταλογίστηκε σε βάρος του ΦΠΑ 6.080,00€ πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 3.040,00€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 2.263,58€, δη σύνολο φόρου **11.383,58€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... -**2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2010**, καταλογίστηκε σε βάρος του ΦΠΑ 9.275,90€ πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 4.637,95€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 3.453,41€, δη σύνολο φόρου **17.367,26€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... -**2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2011**, καταλογίστηκε σε βάρος του ΦΠΑ 2.400,05€ πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 1.200,02€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 893,54€, δη σύνολο φόρου **4.493,61€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικώς στην φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών, και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... -**2018**.

- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **3.040,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.080,00€, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $6.080,00€ \times 50\% = 3.040,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **4.637,95€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.330,00€ πλέον ΦΠΑ 9.275,90€, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $9.275,90€ \times 50\% = 4.637,95€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθμό **...15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011** επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **1.200,02€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου στο σύνολό του, καθαρής αξίας 10.435,00€ πλέον ΦΠΑ 2.400,05€, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $2.400,05€ \times 50\% = 1.200,02€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τον με αριθμό **...15/5/2018 (... – 21/5/2018)** οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος **2018** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **500,00€** για μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ. ... **-12/1/2018** αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά εγγραφών από 1/1/2009 έως 31/12/2011. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας με τον Α.Χ.Κ... - **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Βέροιας βάσει των σχετικών εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... **16/12/2016** εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν **α)** το με αριθ. πρωτ. ... **28/11/2016** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με συνημμένο το ... – **18/11/2016** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με συναλλαγές της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης του

προσφεύγοντα «...» στις χρήσεις 2003 – 2011 και **β)** το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισ. ... – **12/4/2017**) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ....**2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**:..., για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με την από **6/4/2017** και με αριθ....**2017** έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «...» όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών ανά χρήση τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
2009	3	32.000,00€
2010	4	40.330,00€
2011	1	10.435,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση χρήσεις και συγκεκριμένα για: **α)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** (... – **21/5/2018**) οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2009**, **β)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** (... – **21/5/2018**) οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2010**, **γ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** (... – **21/5/2018**) οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση **2011**, **δ)** τη με αριθ. ...**15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** – οικ. έτος **2010**, **ε)** τη με αριθ. ...**15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** – οικ. έτος **2011**, **στ)** τη με αριθ. ...**15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011** – οικ. έτος **2012**, **ζ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011, **η)** τον με αριθμό ...**15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 για το οικ. έτος 2012, **θ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2009**, **ι)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2010**, **ια)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2011**, **ιβ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009**, **ιγ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010**, **ιδ)** τον με αριθ. ...**15/5/2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97

για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2011**.

2. Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων - Πραγματικές συναλλαγές - Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας - Πλάνης περί τα πράγματα και λανθασμένη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς τα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά - Καλοπιστία του λήπτη.
3. Διπλή επιβολή των προστίμων με α) αριθ. ...**15/5/2018** και αριθ. ... – **21/5/2018**, β) αριθ. ...**15/5/2018** και αριθ. ... – **21/5/2018**, γ) αριθ. ...**15/5/2018** και αριθ. ... – **21/5/2018** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και δ) αριθ. ...**15/5/2018** και αριθ. ... – **21/5/2018** του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος,

οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ**, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στο **άρθρο 68 παρ 2 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «3. 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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ'" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα 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. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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. Συνεπώς, δεν αποτελούν

συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων **α)** αποδέχτηκε το με αρ....- **26/10/2010** σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2009** και **2010** - διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2008** και **1/1-31/12/2009** με ποσό φόρου 500,00€ το οποίο κατεβλήθη και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **31/12/2010**. Μετά την περιέλευση σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας συμπληρωματικού στοιχείου περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκε το με αριθ. ... - **1/3/2018** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις **28/3/2018**. Η προθεσμία για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης παρήλθε άπρακτη, **β)** Περαιώσε τα οικ. έτη **2011** και **2012** - διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2010** και **1/1-31/12/2011** βάσει των διατάξεων του **Ν.3296/2004** (αυτοπεραίωση).

Επειδή, για τον διενεργηθέντα έλεγχο από την αρμόδια ΔΟΥ Βέροιας και τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου για όλες τις φορολογίες σχετικά με τα κάτωθι έγγραφα αναφέρουμε τα εξής:

α) το με αριθ. πρωτ. ... **28/11/2016** της Διεύθυνσης Ελέγχων με συνημμένο το ... - **18/11/2016** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με συναλλαγές της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντα «...» στις χρήσεις 2003 – 2011, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

β) το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ....**2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισ. ... - **12/4/2017**) όπου διαπιστώνεται ότι μεταξύ άλλων, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στις χρήσεις 2009 – 2011 και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας στις **12/4/2017**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τις χρήσεις 2009 και 2010 και εντός του τελευταίου έτους της κανονικής παραγραφής για τη χρήση 2011, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος (ή και έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης), ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2009** (οικ. έτος **2010**), **1/1 - 31/12/2010** (οικ. έτος **2011**) και **1/1 - 31/12/2011** (οικ. έτος **2012**) για τις οποίες υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης με τον Ν.3888/2010 και τον Ν.3296/2004) και λόγω συμπληρωματικού στοιχείου κατέστη δεκαετής (δη έως τις **31/12/2020**, **31/12/2021** και **31/12/2022** αντίστοιχα) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **15/5/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων ΚΒΣ, ως προς τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πραγματικών συναλλαγών, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, πλάνης περί τα πράγματα και καλοπιστίας του λήπτη

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*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, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» 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, επιφυλασσόμενων 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 27...1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθμ....**2017** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Βέροιας και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

1. Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση: Τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης «...», στις

χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές. Συγκεκριμένα:

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αριθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον) Ειδικότερα από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω για την επίμαχη χρήση:

ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «...», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2009 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ... (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	5	3	2

- ✓ στις χρήσεις 2010 και 2011 δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ ενώ όπως προκύπτει

από τις καταστάσεις του ΙΚΑ δηλώθηκαν 3 και 2 άτομα αντίστοιχα,

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται. Στη χρήση 2009, με 5 άτομα προσωπικό από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

2. Από τον έλεγχο της ΔΟΥ Βέροιας προέκυψαν για τον προσφεύγοντα τα εξής:

- ✓ Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. **.../12-1-2018** αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε βιβλία στοιχεία και παραστατικά έγγραφα για τις υπό κρίση χρήσεις. Επιπλέον, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. **...1-3-2018** και στο συμπληρωματικό με αριθ. **...19-04-2018** Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων και δεν υπέβαλλε τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.
- ✓ Οι αξίες των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών και στις αγορές (κωδ.231) στα συνυποβαλλόμενα έντυπα Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας εισοδήματος Οικονομικών ετών 2010 - 2012 και ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Από τον έλεγχο του φυσικού και ηλεκτρονικού αρχείου της αρμόδιας ΔΟΥ προέκυψε ότι υπέβαλε τις με αριθ. δήλωσης **...2010**, **...2011** και **..2012** εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2009 - 2011 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: « 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992** 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.....

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 στ) δεν διαφυλλάσσει 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. ...

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: ... 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.».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 2γ του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι:« 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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 σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994** 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. ... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:« 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έθεσε υπόψη του επανελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία του και δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και την καλοπιστία του ως λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων καθώς ο έλεγχος όπως προαναφέρθηκε απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων και η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της «...», που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων, ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων κατά τις χρήσεις 1/1 - 31/12/2009 και 1/1 - 31/12/2010 και 1/1 - 31/12/2011. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έκαστης χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	Ποσοστό
2009	32.000,00€	63.793,99€	50,16%
2010	40.330,00€	45.735,64€	88,18%
2011	10.435,00€	34.517,10€	30,23%

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί διπλής επιβολής προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και επί παράβασης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, στις **15/5/2018** από το ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα elenxis εκδόθηκαν οι με αριθ. ..., ..., ... οριστικοί προσδιορισμοί προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις χρήσεις 2009 - 2011 αντίστοιχα και ο με αριθ. ... οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018. Στη συνέχεια στις **21/5/2018** προκειμένου να αποτυπωθούν τα καταλογισθέντα ποσά στο σύστημα taxis, εξαιτίας της μη διασύνδεσης των δύο συστημάτων (elenxis – taxis), για τις ίδιες παραβάσεις εκδόθηκαν από το σύστημα taxis οι με αριθ. αριθ. ..., ..., ... οριστικοί προσδιορισμοί προστίμων για τις χρήσεις 2009 - 2011 και ο αριθ. ...

οριστικός προσδιορισμός προστίμου για το φορολογικό έτος 2018. Συνεπώς πρόκειται για τις ίδιες και αυτές πράξεις και αυτό επαληθεύεται άλλωστε, από το γεγονός, ότι στην εικόνα του προσφεύγοντα στο υποσύστημα εσόδων του taxis, έχουν βεβαιωθεί μια φορά τα πρόστιμα και συγκεκριμένα ως εξής:

Έτος	Βεβ. Αρχή	Αριθμός Χ.Κ.	Γραμμή Χ.Κ.	Ποσό
2018	...	...	...	12.800,00€
2018	...	...	...	16.132,00€
2018	...	...	...	4.174,00€
2018	...	...	...	500,00€

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... - 28/6/2018 ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με ΑΦΜ:....

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2009 – Οικ. Έτος 2010

- Ο αριθ. ...15/5/2018 (... – 21/5/2018) οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	12.800,00€

- Η αριθ. ...15/5/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	8.236,08€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.118,04€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	3.066,29€
Καταλογιζόμενο ποσό	15.420,41€

- Ο αριθ. ...15/5/2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	6.080,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	3.040,00€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	2.263,58€
Καταλογιζόμενο ποσό	11.383,58€

- Ο αριθ. ...15/5/2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	3.040,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2010 – Οικ. Έτος 2011

- Ο αριθ. ...15/5/2018 (... – 21/5/2018) οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	16.132,00€

- Η αριθ. ...**15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	9.730,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.865,20€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	3.622,63€
Καταλογιζόμενο ποσό	18.218,23€

- Ο αριθ. ...**15/5/2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011

	Ποσό
Εισφορά Αλληλεγγύης	957,75€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	478,87€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	356,57€
Καταλογιζόμενο ποσό	1.793,19€

- Ο αριθ. ...**15/5/2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	9.275,90€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	4.637,95€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	3.453,41€
Καταλογιζόμενο ποσό	17.367,26€

- Ο αριθ. ...**15/5/2018** οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	4.637,95€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2011 – Οικ. Έτος 2012

- Ο με αριθ. ...**15/5/2018** (... – **21/5/2018**) οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	4.174,00€

- Η αριθ. ...**15/5/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	1.424,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	712,10€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	530,23€
Καταλογιζόμενο ποσό	2.666,53€

- Ο αριθ. ...**15/5/2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011

	Ποσό
Εισφορά Αλληλεγγύης	112,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	56,06€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	41,74€
Καταλογιζόμενο ποσό	209,92€

- Ο αριθ. ...**15/5/2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	2.400,05€

Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	1.200,02€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	893,54€
Καταλογιζόμενο ποσό	4.493,61€

- Ο αριθ. ...15/5/2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	1.200,02€

Φορολογικό Έτος 2018

- Ο αριθ. ...15/5/2018 (... – 21/5/2018) οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Ποσό
Πρόστιμο	500,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.