



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 16/1/2019

Αριθμός απόφασης: 74

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την 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 **19/9/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το αρ. πρωτ. ... - **23/11/2018** συμπληρωματικό υπόμνημα του ..., με **Α.Φ.Μ:...**, κατά α) της με αριθ. ... **1/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007), β) της με αριθ. ... **1/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 και γ) της με αριθ. ... **1/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **19/9/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με **Α.Φ.Μ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και επί του με αρ. πρωτ. ... - **23/11/2018** συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντα 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 τη με αριθμό ... **1/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου 32.118,95€, πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 16.059,48€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 12.661,29€ ενώ αναγνωρίστηκε ποσό 1.853,74€ που καταβλήθηκε με τον Ν.3888/2010, δη σύνολο φόρου **58.985,98€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00€ πλέον ΦΠΑ 22.012,26€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Κατερίνης με Α.Χ.Κ.
- ✓ Με τη με αριθμό ... **1/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 22.012,26€ πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 11.006,13€ και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 8.677,23€ ενώ αναγνωρίστηκε ποσό 15.987,85€ που καταβλήθηκε με τον Ν.3888/2010, δη σύνολο φόρου **25.707,77€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Κατερίνης με τον Α.Χ.Κ.
- ✓ Με τη με αριθμό ... **1/8/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **11.006,13€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω ληφθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων 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 22.012,26€ χ 50% = 11.006,13€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Κατερίνης με τον Α.Χ.Κ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **01/08/2018** εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Κατερίνης, σε εκτέλεση της με αρ. ... **6/10/2016** εντολής φορολογικού ελέγχου και σε συνέχεια αυτής των με αρ. ... - **31/12/2016** και αρ. ... - **22/05/2017** εντολών του Προϊσταμένου της, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2007 - 31/12/2008. Αιτία του ελέγχου αποτελέσαν η από **27/1/2011** έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου που στάλθηκε στη ΔΟΥ Κατερίνης με το με αρ. πρωτ. ...**7/2/2011** διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Κατερίνης ...**10/2/2011**) και το με αρ. πρωτ. ... **28/01/2014** πληροφοριακό δελτίο ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Κατερίνης ... - **29/01/2015**) που επιβεβαίωσε και επικαιροποίησε τις διαπιστώσεις της από **27/1/2011** έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από **27/1/2011** έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου και του πληροφοριακού δελτίου ΣΔΟΕ, ο προσφεύγων στη χρήση 2007 έλαβε σε τέσσερις περιπτώσεις **πλαστά και εικονικά** τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 115.854.00€ πλέον ΦΠΑ 22.012,26€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «...» με ΑΦΜ:....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Κατερίνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί λόγω και της αποδοχής περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010 - Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων για την εν λόγω χρήση.
- ✓ Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων - Πραγματικές συναλλαγές - Οι αναφερόμενες στα επίδικα τιμολόγια εργασίες - υπηρεσίες πράγματι εκτελέστηκαν και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τα ως άνω τιμολόγια ελέχθησαν στα πλαίσια επιδοτούμενου προγράμματος για τον τουρισμό, από αρμόδιο ελεγκτικό όργανο της ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας - Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας - Μη σύννομη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ - Καλοπιστία του λήπτη.
- ✓ Δέσμευση διοικητικών αρχών και διοικητικών δικαστηρίων από την αμετάκλητη με αριθ..../2018 απόφαση Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Κατερίνης, με την οποία ο προσφεύγων αθώωθηκε επί της ουσίας για την τέλεση του αδικήματος της λήψης εικονικών τιμολογίων.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 11 του άρθρου 72 του 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, προΐσχουσες 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, με τις διατάξεις των **παρ. 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 **παρ. 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'εξάιρεση από τις διατάξεις με 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, 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 ερείσματος της.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου. β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν υποδεικνύονται 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 την παρ. 6 του άρθρου 72 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 με 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 υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που υποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης 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 ίδιου 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, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2β του άρθρου 7 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: 2. Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α.: ...β) Αν για κάποια από τις ανέλεγκτες χρήσεις προκύπτει αναμφισβήτητη η λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου από δελτίο πληροφοριών ή άλλο στοιχείο ή έγγραφο, επί του ποσού της καθαρής αξίας του πλαστού στοιχείου υπολογίζεται Φ.Π.Α. με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το με αρ. ...**1/29-11-2010** σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 -διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 με ποσό φόρου εισοδήματος 17.378,10€ και ΦΠΑ 3.932,74€ σύνολο 21.310,84€, το οποίο κατεβλήθη και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **2/12/2010**. Σημειώνεται ότι στο παραπάνω εκκαθαριστικό σημείωμα και συγκεκριμένα για τη χρήση 2007 συμπεριλήφθηκε στο πεδίο «καθαρή αξία **πλαστών** τιμολογίων» το ποσό των 115.854,00€. Επί του ποσού αυτού, το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κατά τον υπολογισμό του φόρου περαίωσης υπολογίστηκε ΦΠΑ με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) ήτοι ποσό 17.378,10€ όπως οριζόταν στη παράγραφο 2β του άρθρου 7 του Ν.3888/2010 και στο με αριθ. πρωτ. Δ30Α 4036738 ΕΞ 2010/25-11-2010 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και αφορούσε αποκλειστικά τη λήψη πλαστών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2007 αποδεχόμενος το παραπάνω εκκαθαριστικό περαίωσης, ενώ κατά την ως άνω αποδοχή, ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής **μόνο η πλαστικότητα** των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00€ εκδόσεως του «...» με Α.Φ.Μ. Κατόπιν, βάσει του με αριθ. ...**7/2/2011** εγγράφου και της από **27/1/2011** επισυναπτόμενης σε αυτό σχετικής έκθεσης ΚΒΣ της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Κατερίνης ...**10/2/2011**) και στη συνέχεια βάσει του με αριθ.... **28/1/2014** πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας, **διαπιστώθηκε και η εικονικότητα** των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η από **27/1/2011** έκθεση ΚΒΣ της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **10/2/2011**, δη εντός αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής αλλά κατόπιν αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωση με τον Ν.3888/2010), αποτελεί 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 την επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** για την οποία υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης με τον Ν.3888/2010) και λόγω συμπληρωματικού στοιχείου κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018**, 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. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων την **1/8/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγων περί παραγραφής των προσβαλλόμενων

πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περι εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας, έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πραγματικών συναλλαγών, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, μη σύννομης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού στη φορολογία εισοδήματος, μη σύννομου προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ και περί 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 εμπειριστатωμένα 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 αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «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 ελεγχόμενου, 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 Κατερίνης απέδειξε την πλαστότητα και την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε αναλυτικά και εμπεριστατωμένα αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **27/1/2011** έκθεσης ελέγχου Π.Δ. 186/92 της ΔΟΥ Αγίου Αθανασίου και το με αρ. πρωτ. ... **28/01/2014** πληροφοριακό δελτίο ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης. Συγκεκριμένα στις σελίδες **18 - 58** και **21 - 60** των από **1/8/2018** εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα επισημαίνεται:

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση «...» - ΑΦΜ: α) Συστάθηκε νομοτύπως το έτος 2002 με αντικείμενο σιδηροκατασκευές, εγκατέλειψε την έδρα της στον Άγιο Αθανάσιο Θεσσαλονίκης από την 1/1/2004 και έκτοτε δεν εμφανίζεται να διατηρεί κάποια εγκατάσταση, β) ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων Β' κατηγορίας και θεώρησε για τελευταία φορά βιβλία και στοιχεία τον Σεπτέμβριο του έτους 2002, γ) υπέβαλε οριστική δήλωση ΦΜΥ για τη χρήση 2003, στην οποία δήλωσε ότι απασχόλησε έναν εργάτη, δ) σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής της ΓΓΠΣ και τα στοιχεία των φακέλων των οχημάτων η εκδότρια δεν διαθέτει κάποιο όχημα ενώ για τη μεταφορά των υλικών (που αφορούσαν τις παρεχόμενες υπηρεσίες) αναγράφεται στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία ότι χρησιμοποιήθηκε το με αριθ. όχημα φορτηγό μη ανατρεπόμενο μάρκας MERCEDES,

το οποίο μεταβιβάστηκε στις 30/05/2005 από την εταιρία «...» στον «...» με νέες πινακίδες με αριθμ...., ε) από τη χρήση 2006 και μετά δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις (εισοδήματος, ΦΠΑ) και δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της για έλεγχο, στ) από τα τηρούμενα στοιχεία στη ΓΓΠΣ προέκυψε μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ των αγορών σε σχέση με την αξία των αντίστοιχων πωλήσεων, ζ) στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων και υπηρεσιών όπως αποξήλωση πλακιδίων μπάνιου, προμήθεια και εγκατάσταση ειδών υγιεινής, υδραυλικές εγκαταστάσεις, ηλεκτρολογικές εργασίες και ελαιοχρωματισμοί, ενώ από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, δηλώθηκαν ως δραστηριότητες άσκησης επαγγέλματος η κατασκευή προκατασκευασμένων κτιρίων από μέταλλο και η τοποθέτηση πλαισίων θυρών και παραθύρων και η) τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία φέρουν αριθμηση μεγαλύτερη από 50, ενώ ο εκδότης των στοιχείων θεώρησε στελέχη μέχρι το νούμερο 50.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αναφερόμενες στα επίδικα τιμολόγια εργασίες - υπηρεσίες πράγματι εκτελέστηκαν και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τα ως άνω τιμολόγια ελέχθησαν στα πλαίσια επιδοτούμενου προγράμματος για τον τουρισμό, από αρμόδιο ελεγκτικό όργανο της ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο της ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας στο πλαίσιο του επιδοτούμενου προγράμματος για τον τουρισμό, έγινε αποκλειστικά βάσει των παραστατικών που υποβλήθηκαν από τον φορέα με δική του ευθύνη. Δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των αναφερόμενων στα παραστατικά εργασιών, ούτε έγινε διασταύρωση των επιδειχθέντων φορολογικών στοιχείων κατά τα οριζόμενα στον ΚΒΣ καθώς ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μόνο από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992** ως ισχύουν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ορίζεται ότι: *«2.7α 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 προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... 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, 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,....

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. ... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... 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 τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου καθώς ο έλεγχος όπως προαναφέρθηκε απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων. Η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης του «...», 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 τη χρήση 1/1 - 31/12/2007. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	Ποσοστό
2007	115.854,00€	457.938,43€	25,30%

Επειδή, με το **άρθρο 30 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, με την **παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ... ».

Περαιτέρω σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο.**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. **685/2000** γνωμοδότηση του Γ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: « τα ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά, άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ

συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών βάσει των παραπάνω εικονικών και πλαστών φορολογικών τιμολογίων, τα οποία βάσει των ανωτέρω διατάξεων δεν αποτελούν νόμιμα τιμολόγια. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι δεν ήταν σύννομος ο προσδιορισμός του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ καθώς τα ληφθέντα τιμολόγια αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές, είναι αναπόδεικτος και αβάσιμος.

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

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί δέσμευσης διοικητικών αρχών και Διοικητικών δικαστηρίων από την αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση με αριθ. .../2018 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Κατερίνης με την οποία αθωώθηκε επί της ουσίας για την τέλεση του αδικήματος της λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, στην υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016. Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει η

κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7,2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια, τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρήζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τελεολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣτΕ 680/2017, 1992/2016). ...

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, με βάση και το διδόμενο ιστορικό, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Γ) γνωμοδοτεί ομοφώνως ως εξής: Οι αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων και τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει η κατηγορία βουλεύματα δε δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

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 αρ. πρωτ. ... - **19/9/2018** ενδικοφανούς προσφυγής του ..., με Α.Φ.Μ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007 - Οικ. Έτος 2008

- Η αριθ. ...**1/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	32.118,95€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	16.059,48€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	12.661,29€

Ποσό περαίωσης Ν.3888/2010	-1.853,74€
Καταλογιζόμενο ποσό	58.985,98€

- Η αριθ. ...**1/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	22.012,26€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	11.006,13€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	8.677,23€
Ποσό περαίωσης Ν.3888/2010	-15.987,85€
Καταλογιζόμενο ποσό	25.707,77€

- Η αριθ. ...**1/8/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97

	Ποσό
Πρόστιμο	11.006,13€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.