



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 14 / 05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1464

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου

....., οδόςαρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2008,

-Της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2009,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το υπ' αριθ./**17** Δελτίο Πληροφοριών από την Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, η από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της ίδιας Δ.Ο.Υ. , από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, για την χρήση 2007, έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 23.052,00€ πλέον ΦΠΑ 4.379,88€ και για την χρήση 2008 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 49.359,00€ πλέον ΦΠΑ 9.378,21€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση -ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών

B. Κατόπιν αυτής η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο για χρήσεις 2007 & 2008, με βάση την υπ' αριθ./**2016** εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση είχε είδη περαιώσει με το υπ' αριθ./.... σημείωμα του Ν. 3697/2008 για τις χρήσεις 2007 & 2008.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις

29-11-2018 στην εξουσιοδοτούμενη στην Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθ. /2018
Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές
Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τις υπ'
αριθ. /2018 & 29-10-2018 προσκλήσεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20-12-2018 εκθέσεις
ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Πρόστιμο
ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω
προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015), για
την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα
πρόστιμο συνολικού ποσού 9.220,80€(23.052,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής
καθαρής αξίας 23.052,00€ πλέον ΦΠΑ 4.379,88€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
..... -ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων
2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις
διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.
4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5
του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015), για
την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα
πρόστιμο συνολικού ποσού 19.734,60€(49.359,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής
αξίας 49.359,00€ πλέον ΦΠΑ 9.378,21€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
..... -ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των
άρθρων 2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με
τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του
Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου
7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 88.818,11€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 83.311,39€, ήτοι συνολικού ποσού 172.129,50€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 23.052,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 53.801,11€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 50.465,44€, ήτοι συνολικού ποσού 104.266,55€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 49.359,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 14.264,90€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) 13.380,48€, ήτοι συνολικού ποσού 27.645,38€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω της λήψης των τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 23.052,00€], τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

-Την υπ' αριθμ.**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 33.167,10€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) 31.110,74€, ήτοι συνολικού ποσού 64.277,84€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω της λήψης των εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 49.359,00€], τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ.**/2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 4.379,88€ (€23.052,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Την υπ' αριθ.**/2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 9.378,21€ (€49.359,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ.**/18-01-2019** ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση,

α) της υπ' αριθμ.**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 και β) της υπ' αριθμ.**/2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί φόρου εισοδήματος, για τις κρινόμενες χρήσεις λόγω περαίωσης των χρήσεων βάσει του Ν. 3697/2008 και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.
- Παραβίαση του συνταγματικού δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 παρ. 2Σ).
- Ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν στις 20/12/2018 στην κ. τ. η οποία προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εξουσιοδοτούμενη για παραλαβή φορολογικών εγγράφων από την κ. σύζυγο μου, γεγονός που καθιστά την επίδοση παράνομη με τον τρόπο που έγινε, διότι δεν έβαλα την υπογραφή μου σε κανένα έγγραφο του ταχυδρομείου που να δείχνει ότι τα παρέλαβα.
- Ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος.
- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
- Παραβίαση των αρχών.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»,

«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

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.

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν

συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ **1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣτΕ **2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της

δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το υπ' αριθ./2017 Δελτίο Πληροφοριών από την Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (η από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2007 και 2008, οι οποίες είχαν περαιωθεί με το υπ' αριθ./.... σημείωμα του ν. 3697/2008). Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις χρήσεως 2007 & 2008 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, 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, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στις 29-11-2018 στην εξουσιοδοτούμενη του, με Α.Δ.Τ. στην Δ.Ο.Υ., το υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση για των κοινοποιήσεων των οριστικών πράξεων και με βάση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 ν. 4174/2013 αφενός η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση των πράξεων και αφετέρου ο προσφεύγων έλαβε γνώση των πράξεων και άσκησε εμπρόθεσμα την προσφυγή και ως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα προσκομίζει στοιχεία, προκειμένου τα φορολογικά στοιχεία να χαρακτηριστούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και στην από 20-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

ΧΑΛΚΙΔΑΣ για την εκδότηρια ατομική επιχείρηση ,-ΑΦΜ αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....1. Η κατασχεμένη Μηνιαία κατάσταση Εσόδων -Εξόδων έχει ενημερωθεί με συναλλαγές για τη χρονική περίοδο από 19/07/2007 έως 31/12/2007 και 01/01/2008 έως 31/03/2008 ενώ η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές και την υπόλοιπη χρήση του 2008 όπως προκύπτει από κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία της τα οποία εκδόθηκαν μετά τις 30/03/2008.

2. Από την επιχείρηση έχουν υποβληθεί:

Εισόδημα

Για την Χρήση 2007 η υπ' αριθ./2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2008

Για την Χρήση 2008 δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Φ.Π. Α.

Για τη Χρήση 2007 η υπ' αριθ./2008 Εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (εκροές 888.238,84€, εισροές 887.191,08€ και κατέβαλε στο Δημόσιο 199,09€)

Για την Χρήση 2008 την περιοδική δήλωση 1ου τριμήνου ΦΠΑ (εκροές 613.897,02€, εισροές 590.495,58€ και κατέβαλε στο Δημόσιο 4.446,26€)

Οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των 2°, 3° και 4° τριμήνων 2008 δεν έχουν υποβληθεί

3. Η επιχείρηση υπέβαλε δηλώσεις μέχρι το 1° τρίμηνο ΦΠΑ 2008 για να μπορεί να θεωρήσει στοιχεία από την Δ.Ο.Υ. (τελευταία θεώρηση της 30/04/2008) και στη συνέχεια έπαυσε να τηρεί τις φορολογικές της υποχρεώσεις.

4. Η επιχείρηση δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή (εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους) που απαιτείται για τον όγκο των εμπορευμάτων που δήλωνε ότι διακινούσε.

5. Η επιχείρηση δε διέθετε μεταφορικό μέσο ικανό (Φ.Ι.Χ.) για τη μεταφορά των ποσοτήτων της αλλά ούτε χρησιμοποίησε άλλα Φ.Δ.Χ. (φορτωτικές) όπως προκύπτει από τα στοιχεία του ελέγχου. Αναγράφεται σε ορισμένα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης το Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλοφορίας το οποίο από έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας τους ανήκει στην επιχείρηση (ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών: παραγωγή, εμφιαλωμένου νερού, έδρα:.....). Επίσης αναγράφεται σε ορισμένα εκδοθέντα στοιχεία της το ιδιόκτητο επιβατικό αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφ. (μάρκας, Κυλινδρισμός 1796) για μικρές ποσότητες εμπορευμάτων.

6. Η επιχείρηση δε διέθετε το αναγκαίο προσωπικό για τον όγκο των συναλλαγών που δήλωνε ότι

διακινούσε. Η επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων και το ΙΚΑ με το με αρ. πρ./2016 έγγραφο του, τους γνώρισε σε ότι ουδέποτε είχε απογραφεί ως εργοδότης για τα έτη 2007 και 2008.

7. Ο τρόπος πληρωμής των συναλλαγών της επιχείρησης των φορολογικών στοιχείων, γινόταν κυρίως μετρητοίς, αν και μεγάλης αξίας των, πράγμα που δε συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική (διασφάλισης και διαφάνειας των συναλλαγών). Επίσης έχουν εκδοθεί ορισμένα φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 15.000,00€ όπου σύμφωνα με το αρ.18 παρ. 9 του^ ΠΔ. 186/92 έπρεπε να εξοφλούνται τμηματικά ή ολικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγγραμης επιταγής και για τα οποία δεν προσκομίστηκαν επιταγές ή τραπεζικοί λογαριασμοί ούτε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο των συναλλαγών.

8. Η επιχείρηση σύμφωνα με τις υφιστάμενες παραβάσεις Κ. Β.Σ. έχει λάβει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για εικονικές αγορές εμπορευμάτων τις ελεγχόμενες χρήσεις.

9. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων έγινε για να παρουσιάζει η επιχείρηση μια νομιμοφάνεια απόκτησης εμπορευμάτων και στη συνέχεια να εκδώσει η ίδια πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

10. Ο όγκος και η αξία των πραγματικών της αγορών της επιχείρησης είναι ελάχιστος σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ίδια.

11.... γίνεται σαφές ότι η επιχείρηση στις χρήσεις 2007 και 2008 πραγματοποίησε πλήθος εικονικών αγορών ενώ εξέδωσε αντίστοιχα πλήθος εικονικών στοιχείων.

12. Η επιχείρηση όπως έχει ήδη κριθεί από άλλους ελέγχους έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων

13. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και ειδικότερα :

- Την αναχώρηση της επιχείρησης από την επαγγελματική έδρα της χωρίς να ενημερώσει μέχρι σήμερα την αρμόδια Δ. Ο. Υ.,
- Την αποφυγή εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων έναντι του Δημοσίου μέσω της ανακριβούς υποβολής δηλώσεων και της μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων όλων των φορολογιών,
- Τη μη ανταπόκριση στην επιδοθείσα με αρ. πρ./2016 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων των χρήσεων 2007 & 2008,
- Την πραγματοποίηση ελάχιστου όγκου και αξίας αγορών και λήψη πλήθους ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ,

« Έκδοση πλήθους ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση είναι ΕΚΔΟΤΡΙΑ και ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα:

για τον εκδότη, ότι ωφελήθηκε διογκώνοντας τις αγορές του και το ΦΠΑ εισροών του τον οποίο συμψήφισε με το ΦΠΑ εκροών του και έτσι μειώθηκε το ποσό καταβολής ΦΠΑ .

- Τη χρήση 2007 δήλωσε εκροές 888.238,84€, εισροές 887.191,08€ και κατέβαλε στο Δημόσιο 199,09€ και
- Το 1° τρίμηνο 2008 δήλωσε εκροές 613,897,02€, εισροές 590.495,58€ και κατέβαλε στο Δημόσιο 4.446,26€.

Επίσης ωφελήθηκε γιατί διογκώνοντας τις αγορές εμπορευμάτων της, αυξήθηκε το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων της επιχείρησης με αποτέλεσμα να μειωθούν τα καθαρά του κέρδη.

Για τις λήπτριες των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

να ιδιοποιούνται το ΦΠΑ αυτών μέσω της έκπτωσης του από το ΦΠΑ εκροών τους στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους και τη μείωση του προκύπτοντος προς καταβολή φόρου εισοδήματος μέσω της αύξησης του κόστους πωληθέντων και της μείωσης των καθαρών κερδών τους.....»

έτσι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για τις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμος.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και στην από 20-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου ” στην από 20-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ αναφέρεται ότι :

«.....για τον λήπτη με ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα εξής:

Ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των στοιχείων που παρελήφθησαν από την Δ.Ο.Υ.ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και έχοντας υπόψη κυρίως ότι:

-Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση λειτούργησε από τον Ιούλιο του 2007 μέχρι τον Δεκέμβριο του 2008.

-Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση εγκατέλειψε την έδρα της επιχείρησης χωρίς να δηλώσει νέα έδρα ή κατοικία.

-Το γεγονός ότι οι προμηθευτές της ατομικής επιχείρησης έχουν κριθεί από άλλους ελέγχους ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Το γεγονός ότι οι πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης στηρίζονται σε εικονικά (σχεδόν στο σύνολο τους) αγορές.

-Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση έχει κριθεί από άλλους ελέγχους ότι έχει εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρησηδεν ανταποκρίθηκε σε δύο προσκλήσεις για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων,

διαπιστώνεται ότι η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ για την χρήση 2007 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία και για την χρήση 2008 έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

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,

.....

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

«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. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους,

έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

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, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα, της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεγάλη έκταση (που αφορούν δαπάνες), τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει **πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 20-12-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, της ΔΟΥ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949,950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07-12-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και στην από 20-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ. Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./**18-01-2019** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο Τ., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
------------------------	-------------

Διαφορά φόρου εισοδήματος	88.818,11
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	83.311,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	172.129,50

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	53.801,11
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	50.465,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	104.266,55

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.