



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1474**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκου, στη περιοχή, κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2008, και β) 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. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2008, β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, **ΑΦΜ**, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 36.576,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 34.308,75 €, ήτοι συνολικό ποσό 70.885,24 €.

2. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, οικονομικού έτους 2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 32.912,12 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 30.871,57 €, ήτοι συνολικό ποσό 63.783,69 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον ο έλεγχος **λαμβάνοντας υπόψη ότι**

Τη χρήση 2007 ο προσφεύγων έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 22.480,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.271,20 €, ήτοι συνολικής αξίας 26.751,20€ και

Τη χρήση 2008 ο προσφεύγων έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 21.424,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.070,56 €, ήτοι συνολικής αξίας 25.494,56 € έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ανακριβή για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 (διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2008) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 20/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2017 εντολής μερικού.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες, έχουν εκδοθεί κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και πρέπει να ακυρωθούν, τσοούτω μάλλον καθόσον η περαίωση για την επίδικη χρήση επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και δε συγχωρείται επανέλεγχος.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, η οποία συνίσταται στην παράβαση της αρχής της προστασίας του διοικούμενου. Κι αυτό διότι η Διοίκηση ουδέποτε τον κάλεσε να εκθέσει τις απόψεις του, παρά τελείως αυθαίρετα

εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου που επιφέρουν σε εκείνον ιδιαίτερα δυσμενές αποτέλεσμα. Δεν τηρήθηκε ο επιβαλλόμενος από τη συνταγματική διάταξη του άρθρου 20§2 ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

3. Τα επίδικα τιμολόγια καλύπτουν πραγματικές συναλλαγές με την εκδότριά τους, αφού αυτή πραγματοποίησε τις αναφερόμενες στα επίδικα τιμολόγια πωλήσεις.

4. Άλλως και όλως επικουρικώς, και στην αδόκητη περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί, η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα λόγω πλημμελούς αιτιολογίας. Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή, η οποία επικαλείται την εικονικότητα των επιδίκων φορολογικών στοιχείων, με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή για την οποία φέρεται ότι εκδόθηκαν, βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Σε κάθε περίπτωση αποδεικνύεται χωρίς καμία αμφιβολία ότι δεν έλαβε χώρα κανένας ουσιαστικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., με αποτέλεσμα στην έκθεση ελέγχου που συνέταξε η τελευταία να αναφέρονται γενικόλογες, επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική ελεγκτική κρίση παντελώς ατεκμηρίωτη και ήκιστα πειστική. Στην έκθεση ελέγχου δεν γίνεται αναλυτική αναφορά στα εν λόγω δήθεν εικονικά παραστατικά, από την οποία να προκύπτει σαφώς ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσής τους, παρά μόνο αναφέρεται εντελώς αυθαίρετα το πλήθος των εν λόγω παραστατικών που εξέδωσε η εκεί αναφερόμενη εκδότρια προς την επιχείρησή του. Επίσης δε, ουδεμία αναφορά γίνεται στο αντικείμενο των εν λόγω συναλλαγών, ενώ δεν προκύπτει εξ ουδενός στοιχείου ο τομέας δραστηριοποίησης της εν λόγω εκδότριας των ανωτέρω παραστατικών επιχείρησης.

5. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 30§§3 & 4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία ανεπαρκή ή ανακριβή για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ενώ σε καμία περίπτωση δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση της λήψης και καταχώρησης των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Δεν είναι σύνηθες η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

6. Οι ένδικες αποφάσεις έχουν υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθούν. Οι τυχόν παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής που έγιναν αρχικά με τους νόμους 4002/2011, 4098/2012, 4174/2013 και 4141/2013 ή με όποιους άλλους τυχόν νόμους ή υπουργικές αποφάσεις, αντιβαίνουν στις αρχές ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου που επιβάλλουν την σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου.

7. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες, ουσιαστικώς εσφαλμένες και αντίκεινται στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των άρθρων 25 παρ. 1 και της εννόμου προστασίας 21 παρ. 1 του Συντάγματος, με αποτέλεσμα να πάσχουν κατά τη νόμιμη βάση τους και πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος απέστειλε την υπ' αριθμ./2018 Πρόσκληση, με την οποία καλούσε τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεσή του εντός πέντε ημερών από την κοινοποίηση τα τηρούμενα βιβλία, τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις που αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμ./2018 νέα πρόσκληση (αίτημα παροχής πληροφοριών), με την οποία κάλεσε εκ νέου τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεσή του εντός πέντε ημερών από την κοινοποίηση τα ως άνω καθώς και να παρέχει διευκρινήσεις για τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... του», ΑΦΜ Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο εν λόγω αίτημα.

Επειδή, την 29/11/2018, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ η, έχουσα εξουσιοδότηση για την παραλαβή φορολογικών εγγράφων από τον προσφεύγοντα και παρέλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού χρήσεων 2007 και 2008. Τα ανωτέρω ο έλεγχος τα κοινοποίησε προκειμένου ο προσφεύγων να καταθέσει τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών.

Αν και παρήλθε το χρονικό διάστημα των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, ο προσφεύγων δεν κατέθεσε τις απόψεις του.

Επειδή, συνεπώς, ο έλεγχος ακολούθησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) διαδικασία και συνεπώς δεν υφίσταται στέρηση του δικαιώματος ακρόασης που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20§2 του Συντάγματος.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται ότι:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ΕΕ 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 του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010:

«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. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή όπως αναφέρεται στην υπ' αριθμ. 2397/90 Απόφαση του ΣτΕ: «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), 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.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ** (σκέψη 12) κρίθηκε ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, επιπλέον, στη σκέψη 15 της ως άνω υπ' αριθ. **2934/2017** απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι: «[...]Δύνатаι, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2008, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αριθ./2017 Πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (αρ. πρωτ. Εισερχομένων/2017 Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ). Με το εν λόγω δελτίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ τα αποτελέσματα του ελέγχου της επιχείρησης, ΑΦΜ

από όπου προκύπτει η έκδοση και η λήψη πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από και προς διάφορες επιχειρήσεις τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008. Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες είχε εκδώσει στοιχεία η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση είναι και ο προσφεύγων.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα *taxis*, ο προσφεύγων περαίωσε τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 (χρήσεις 2007 και 2008) με τις διατάξεις του νόμου 3888/2010.

Επειδή, το παραπάνω δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να το εκτιμήσει κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010, με το οποίο ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2007 και 2008, οπότε αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9§4 του ν. 3888/2010 και 68§2 του ν.2238/94 «συμπληρωματικό στοιχείο».

Επειδή, επιπροσθέτως, το παραπάνω στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ το έτος 2017, ήτοι μετά την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετία και εντός της δεκαετίας, αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994, συμπληρωματικό στοιχείο, με βάση το οποίο μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή, για τα έτη 2007 και 2008 εντός δεκαετίας, ήτοι έως 31/12/2018 και 31/12/2019, αντίστοιχα.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 20/12/2018, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων των χρήσεων 2007 και 2008, ο ισχυρισμός περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην

τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως 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).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ** 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.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολογεί-σε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου, κατόπιν α) της υπ' αριθμ./2018 πρόσκλησης, β) του υπ' αριθμ./2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών και γ) του με αριθ./2018 Σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη από τον προσφεύγοντα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχει υποβάλει για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Επειδή, για τη διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ έλαβε υπόψη την από 07/12/2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ που αφορά την επιχείρηση ΑΦΜ, από την οποία προκύπτει ότι:

- Λειτουργήσε στη διεύθυνση, στο, από ενάρξεως τον Ιούλιο του 2007 μέχρι το τέλος του 2008, όταν και εγκατέλειψε την έδρα αναχωρώντας προς άγνωστη κατεύθυνση, χωρίς να ενημερώσει ούτε τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ούτε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την αλλαγή διεύθυνσης.
- Υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι το 1^ο τρίμηνο του 2008, ώστε να μπορεί να θεωρήσει στοιχεία και στη συνέχεια έπαυσε να τηρεί τις φορολογικές της υποχρεώσεις.
- Δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή (εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους) που απαιτείται για τον όγκο των εμπορευμάτων που δήλωνε ότι διακινούσε.
- Δεν διέθετε μεταφορικό μέσο (Φ.Ι.Χ.) για τη μεταφορά των ποσοτήτων που διακινούσε αλλά ούτε χρησιμοποίησε Φ.Δ.Χ., ενώ σε ορισμένα εκδοθέντα στοιχεία αναγράφεται το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., το οποίο ανήκει στην επιχείρηση (ΑΦΜ), με έδρα στο, στον Επίσης, σε ορισμένα εκδοθέντα στοιχεία αναγράφεται το με αρ. κυκλοφορίας Ι.Χ. για μικρές ποσότητες εμπορευμάτων.
- Δεν διέθετε το αναγκαίο προσωπικό για τον όγκο των συναλλαγών των συναλλαγών που πραγματοποιούσε, αφού δεν υπέβαλε δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων και ουδέποτε απεγράφη ως εργοδότης στο ΙΚΑ.
- Η εξόφληση των συναλλαγών γινότανε τοις μετρητοίς. Ακόμη και για τα φορολογικά στοιχεία αξίας ανώτερης των 15.000,00 €, όπου και υφίσταται η υποχρέωση εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγραμμης επιταγής, δεν προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία εξόφλησης.
- Έλαβε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για εικονικές αγορές εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα, κατά τη χρήση 2007 έλαβε σαράντα ένα (41) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 837.250,00 €, και κατά τη χρήση 2008 έλαβε τριάντα επτά (37) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 547.250,00 €. Με τον τρόπο αυτό, η εκδότρια επιχείρηση παρουσίαζε νομιμοφάνεια απόκτησης εμπορευμάτων, για να δύναται στη συνέχεια να εκδώσει η ίδια πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Ο όγκος των πραγματικών αγορών της εκδότριας είναι ελάχιστος σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 20/03/2014 Πορισματική Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.- Π.Δ. ΠΕΛ/ΣΟΥ, έχει πραγματοποιήσει αγορές, ως κάτωθι:

	Αγορές εσωτερικού συνολικής αξίας	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις
Χρήση 2007	38.052,28	15.320,74
Χρήση 2008	163.011,38	21.034,73

Όμως, έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις εμπορευμάτων τη χρήση 2007, ύψους 872.918,10 € (λιανικές πωλήσεις 74,40 & χονδρικές πωλήσεις 872.843,70), έχει δηλώσει στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών Προμηθευτών τη χρήση 2007 ως πελάτες 37 επιχειρήσεις με πλήθος συναλλαγών 163 και αξία 867.396,70 €, ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τρίτους βάσει των αρχείων της ΓΓΔΕ από 35 επιχειρήσεις με πλήθος συναλλαγών 152 και αξία 714.607,70 €. Για τη χρήση 2008 έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 592.862,29 €, δεν έχει υποβάλει Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών

Προμηθευτών, ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τρίτους βάσει των αρχείων της ΓΓΔΕ από 45 επιχειρήσεις με πλήθος συναλλαγών 178 και αξία 755.740,47 €.

- Έχει εξακριβωμένα εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την επικαλούμενη από μέρους του καλή πίστη. Τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 478/1998), στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) ...,

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

ζ) ..., η) ..., θ) ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

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

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

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) β) γ) δ) ε) ...

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

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

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθ. πρωτ. 4501/25.01.2018 και 51765/29.10.2018 προσκλήσεις προσκόμισης των τηρούμενων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, των χρήσεων 2007 και 2008.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το γεγονός ότι ο προσφεύγων έχει δηλώσει την εκδότηρια επιχείρηση, ΑΦΜ, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών **και δεδομένου ότι ο** προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθώς **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4, 7 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικών ετών 2008 και 2009, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν 2238/94.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οικονομικό έτος 2008:

Φόρος Εισοδήματος	36.576,49 €
Πρόσθετος φόρος	34.308,75 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	70.885,24 €

2. Οικονομικό έτος 2009:

Φόρος Εισοδήματος	32.912,12 €
Πρόσθετος φόρος	30.871,57 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	63.783,69 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.