



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, 2/9/2019

Αριθμός απόφασης: 1861

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 αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2007** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006**, **β)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2008** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, **γ)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2009** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** και **δ)** της με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3758/2009 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας,

όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **3/4/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2007** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου **42.466,57€**, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **39.833,65€** δη σύνολο φόρου **82.300,22€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 31.100,00€ πλέον ΦΠΑ 5.909,00€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2008** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου **35.173,26€**, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **32.992,52€** δη σύνολο φόρου **68.165,78€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 97.090,00€ πλέον ΦΠΑ 18.447,10€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2009** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου **43.268,35€**, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **40.585,72€** δη σύνολο φόρου **83.854,07€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης δέκα (10) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 87.782,00€ πλέον ΦΠΑ 16.678,58€, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**
- Με τη με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του Ν.3758/2009 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, για φορολογητέο εισόδημα 107.345,64€

καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3758/2009 ποσού **3.000,00€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **28/12/2018** εκθέσεων ελέγχου μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς (άρθρο 18 του Ν.3758/2009) της ΔΟΥ Καβάλας σε εκτέλεση της με αριθ. ... - **21/12/2015** εντολής φορολογικού ελέγχου (και σε συνέχεια αυτής η με αριθ. ... - **27/5/2016** εντολή) του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν το με αριθ. πρωτ. ... - **16/12/2015** (αριθ. πρωτ. ... - **18/12/2015** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, η με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **10/11/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής η με αριθ. πρωτ. ... - **1/12/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **6/12/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, που διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Καβάλας με το με αριθ. πρωτ. ... - **22/11/2017** έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισ. ... - **24/11/2017** ΔΟΥ Καβάλας), όπου διαπιστώθηκε λήψη και έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**: ... στις χρήσεις 2002 - 2010.

Σύμφωνα με τις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «...» στις χρήσεις **2006**, **2007** και **2008** τα εξής μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί ακριβώς η μερικώς εικονική αξία αυτών):

Χρήση	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
2006	3	31.100,00€	5.909,00€	37.009,00€
2007	9	97.090,00€	18.447,10€	115.537,10€
2008	10	87.782,00€	16.678,58€	104.460,58€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Καβάλας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομά του καθώς πραγματικός επιτηδευματίας, το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του, ενώ ο ίδιος δεν είχε καμία συμμετοχή στη λειτουργία της ατομικής του επιχείρησης.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για τις υπό κρίση χρήσεις 2006, 2007 και 2008 έχει παραγραφεί γιατί παρήλθε η πενταετία και επιπρόσθετα γιατί η φορολογική αρχή του επέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την **28/12/2018**.
3. Παραβίαση των δικαιωμάτων των συνταγματικών αρχών της δικαστικής προστασίας, της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης.
4. Έλλειψη αιτιολογίας ως προς τη μερική εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων - πλημμελής κρίση του ελέγχου - αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας - έλλειψη δόλου και υπαιτιότητας του προσφεύγοντος.
5. Μη ορθή η κρίση του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ήτοι ανακρίβειας αυτών και συνακόλουθα περί της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για τις υπό κρίσεις χρήσεις 2006, 2007 και 2008

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

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

Επειδή, περαιτέρω στο **άρθρο 18 παρ. 3 περ. δ' του Ν.3758/2009** "3. Περί της έκτακτης οικονομικής εισφοράς" ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους. Η

εισφορά που προκύπτει μετά από έλεγχο που διενεργείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να επιβάλλεται και με το οικείο φύλλο ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣτΕ 2934/2017).

Επειδή, ιδιαιτέρως 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 στη 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 μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1100/2001** κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος

του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... 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 εικονικότητος 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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **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 τις διατάξεις της **Πολ.1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε...».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων αποδέχτηκε το με αριθ. .../2010 σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2006 - 2010** (διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2006** έως και **1/1 - 31/12/2009**) με ποσό φόρου 4.362,13€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς. Κατόπιν συμπληρωματικού στοιχείου του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, εκδόθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ το με αριθ. .../2 - **29/11/2017** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 (ΠΟΛ.1019/2011) για τα οικονομικά έτη 2006 έως 2010, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. ... - **16/12/2015** (αριθ. πρωτ. ... - **18/12/2015** ΔΟΥ Καβάλας)

πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, στο οποίο αναφέρεται γενικά ότι μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία η επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...** ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στις υπό κρίση χρήσεις, χωρίς όμως να αναφέρονται επιμέρους ελεγκτικές ενέργειες, επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Επειδή, η με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **10/11/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης όπου διαπιστώνεται αναλυτικά με συγκεκριμένες ενέργειες, επαληθεύσεις και διαπιστώσεις ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας στις **10/11/2016**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13 και των ΠΟΛ.1100/2001 και ΠΟΛ.1194/2017. Σε συνέχεια αυτής διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Καβάλας η με αριθ. πρωτ. ... - **1/12/2016** (αριθ. πρωτ. ... - **6/12/2016** ΔΟΥ Καβάλας) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, με το με αριθ. πρωτ. ... - **22/11/2017** έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισ. ... - **24/11/2017** ΔΟΥ Καβάλας).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του Ν.3758/2009 στις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2006** - οικ. έτος **2007**, **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** και **1/1 - 31/12/2008** - οικ. έτος **2009** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2017**, **31/12/2018** και **31/12/2019** αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **28/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** - οικ. έτος **2007** είχε παραγραφεί, ενώ το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων του Ν.3758/2009 ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2008** - οικ. έτος **2009** δεν είχαν παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «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 έκδοσή τους».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, περαιτέρω και αναφορικά με τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος ότι παράνομα η φορολογική αρχή του κοινοποίησε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά την **28/12/2018**, κατά παράβαση της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, κρίσιμο χρόνο για την παραγραφή αποτελεί ο χρόνος έκδοσης της οριστικής πράξης φόρου ή προστίμου και όχι ο χρόνος κοινοποίησης αυτής. Ως εκ τούτου, στην προκείμενη

περίπτωση η παραγραφή της χρήσης 2008 διακόπηκε την **28/12/2018**, ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτή, ενώ για τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 και για το οικ. έτος 2009 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 και της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3758/2009 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στο όνομά του καθώς το πρόσωπο που ασκεί πράγματι την επιχείρηση είναι η σύζυγός του

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ. 3 και παρ.4 του Ν.3220/2004 ορίζεται ότι: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 429/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1199 - 28/8/2014 έχει κριθεί ότι: « ... α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή. β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής

αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία... ... Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδευματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (**ΣτΕ 3711/83**) η φορολογική Αρχή μπορεί να κρίνει για την εικονικότητα του φορέα ατομικής επιχείρησης και να θεωρήσει ως υποκείμενο των φορολογικών υποχρεώσεων το πρόσωπο που ασκεί πραγματικά την επιχείρηση.

Επειδή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS ο προσφεύγων ... με **ΑΦΜ:...** έχει ενεργή ατομική επιχείρηση, με έναρξη εργασιών στις **31/1/2005**, κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα και λοιπές δραστηριότητες τις υπηρεσίες έρευνας, αγοράς και παρόμοιες καθώς τις υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού (φειγ βολάν κλπ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία που θα στοιχειοθετήσουν επαρκώς τους ισχυρισμούς του περί του γεγονότος ότι την ατομική του επιχείρηση ασκούσε πραγματικά η σύζυγός του και σε κάθε περίπτωση, δεν απέδειξε την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη των εν λόγω παραβάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος περί παραβίασης των δικαιωμάτων των συνταγματικών αρχών της δικαστικής προστασίας, της αναλογικότητας, της επιείκειας και της χρηστής διοίκησης.

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, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§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.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας ως προς τη μερική εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων - πλημμελούς κρίσης του ελέγχου - αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και έλλειψης δόλου και υπαιτιότητας του προσφεύγοντος

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992** ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ Καβάλας απέδειξε τη μερική εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων, αφού έλαβε υπόψη του, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. πρωτ. ... - **7/11/2016** πληροφοριακής έκθεσης της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής της από **22/11/2017** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Στις από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 3 – 40) και έκτακτης εφάπαξ εισφοράς (άρθρο 18 του Ν.3758/2009) (σελ. 1 - 5) της ΔΟΥ Καβάλας για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της, η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των φόρων και της έκτακτης εισφοράς του Ν.3758/2009. Συνοπτικά αναφέρονται τα εξής:

- Σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «...» διαπιστώθηκε ότι: **1)** δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών των εκδοθέντων ΤΠΥ (διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων κ.λπ.) εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι: **α)** απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό, **β)** δε διέθετε πάγιο, τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, **γ)** δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα και δαπάνες παραγωγής, **δ)** δε διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης - μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης (όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης κλπ). **2)** Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν ως αποδεικτικά καταβολής της αξίας των συναλλαγών φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης επιταγών χωρίς οπισθογραφήσεις. **3)** Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά. **4)** Η περιγραφή στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική, χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία της παρεχόμενης υπηρεσίας (ποιόν πελάτη αφορά, σε ποιά πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κ.λπ.). **5)** Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.
- Ο προσφεύγων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους δεν προσκόμισε βιβλία και φορολογικά στοιχεία, ούτε διέθεσε στον έλεγχο της ΔΟΥ Καβάλας, λοιπά δικαιολογητικά, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε βάσιμα και επαρκή στοιχεία προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου, που

να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και την επικαλούμενη από μέρους του, έλλειψη δόλου και υπαιτιότητας.

Κατά συνέπεια οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί μη ορθής κρίσης του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ήτοι ανακριβείας αυτών και συνακόλουθα της εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... 7. 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 το άρθρο 30 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα 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... Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις

περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων καθώς η συνολική αξία των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία) έκδοσης της «...» με **ΑΦΜ:...**, που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ο προσφεύγων, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007 και 1/1 - 31/12/2008. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έκαστης χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
2006	31.100,00	208.854,45	14,89%
2007	97.090,00	184.063,18	52,75%
2008	87.782,00	222.579,51	39,44%

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ...- 3/4/2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ:... και συγκεκριμένα

- την ακύρωση της με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας λόγω παραγραφής,
- την επικύρωση της με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, της με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 και της με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3758/2009 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006 – Οικ. Έτος 2007

- Η με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	42.466,57€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	39.833,65€	0,00€
Σύνολο	82.300,22€	0,00€

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

- Η με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	35.173,26€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	32.992,52€
Σύνολο	68.165,78€

- Η με αριθ. ... - 28/12/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων Ν.3758/2009

	Ποσό
Έκτακτη Εισφορά του Ν.3758/2009	3.000,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008 – Οικ. Έτος 2009

- Η με αριθ. ... - **28/12/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	43.268,35€
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	40.585,72€
Σύνολο	83.854,07€

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**
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.