



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 932

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την από **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., **ΑΦΜ** ..., κατοίκου ..., κατά: α) της με αριθμ..../18-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-

31/12/2008, β) της με αριθμ..../18-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, γ) της με αριθμ..../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), δ) της με αριθμ..../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), ε) της με αριθμ..../18-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και στ) της με αριθμ..../18-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1) Με την υπ' αριθμ..../18-12-2019 επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 28.928,00 €, λόγω έκδοσης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 62.470,00 € προς την επιχείρηση «....» με Α.Φ.Μ. ... και λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 9.850,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10,11, 18§1,9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

2) Με την υπ' αριθμ..../18-12-2019 επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 6.240,00 €, λόγω έκδοσης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 15.600,00 € προς την επιχείρηση «....» με Α.Φ.Μ. ..., κατά παράβαση των διατάξεων: άρθρων 2§1,

12§1,9,10,11, 18§1,9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 που επισύρουν κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

3) Με τη αριθ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 10.200,02 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 10.461,14 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 20.661,16 €, λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

4) Με τη αριθ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 35.712,52 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 35.844,65 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 71.557,17 €, λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

5) Με τη αριθ. .../18-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 31.565,32 €, επειδή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο ύψους 63.130,64 €, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/201, ήτοι, πρόστιμο 31.565,32 € (63.130,64 X 50%).

6) Με τη αριθ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 63.130,64 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 63.825,08 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 126.955,72 €, λόγω προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμου άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), με συμπληρωματικά στοιχεία, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12/2008

και 01/01/2010-31/12/2010, δυνάμει των με αριθμ. 1209 και 1210/27-10-2017 σχετικών εντολών. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε αφενός, η από 01-09-2017 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ... και αφετέρου, η από 18/12/2017 έκθεση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ Με βάση τα παραπάνω έγγραφα, προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2010-31/12/2010 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., και έλαβε κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, ένα εικονικό στοιχείο από την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ...

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 2) Μη νόμιμος ο επανέλεγχος λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων .
- 3) Μη νόμιμος ο επανέλεγχος Κ.Β.Σ., λόγω έλλειψης νομοθετικής πρόβλεψης επανελέγχου και διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ. Δεν εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α΄ και 84 παρ. 4 β του ν. 2238/1994 στον Κ.Β.Σ.
- 4) Έχει παραβιαστεί η διάταξη του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, τόσο ως προς το περιεχόμενο και τις αιτιολογίες εκδόσεως εντολών ελέγχου, όσο και για τα χρονικά περιθώρια ισχύος τους, γεγονός που καθιστά τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις απόλυτα άκυρες.
- 5) Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.
- 6) Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος.
- 7) Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός
- 8) Ο έλεγχος έπρεπε να διενεργηθεί με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.
- 9) Παράνομος ο καταλογισμός Φ.Π.Α.
- 10) Παραβιάστηκε η αυτοτελής υποχρέωση προσδιορισμού «εισροών – εκροών» με ξεχωριστή έκθεση ελέγχου.
- 11) Αρχή της χρηστής διοίκησης – μη νόμιμο επιβολής ένδικων φόρων και προστίμων
- 12) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς, περί παραγραφής και έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:
«*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. ...

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, σύμφωνα με το άρθρο 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) 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 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.....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 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊστάμενου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

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

να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ , διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις 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...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, νέα στοιχεία και συγκεκριμένα:

α) η από 01-09-2017 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., με την οποία διαπιστώθηκε η έκδοση από τον προσφεύγοντα επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 62.470,00 €, στη χρήση 2008, και τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 15.600,00 €, στη χρήση 2010,

β) η από 18/12/2017 έκθεση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., με την οποία διαπιστώθηκε η λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 9.850,00 €, στη χρήση 2008.

Επειδή τα ως άνω στοιχεία, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετίας), αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 § 2 του Ν. 2238/1994, και ως εκ τούτου, ενεργοποιείται ο κανόνας της δεκαετούς παραγραφής. Επιπλέον, επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/10/2010, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2^α του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής και στο Φ.Π.Α..

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την **ΣτΕ 1623/2016** επταμελής σύνθεση (ΣτΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012), κρίθηκε ότι ελλείψει αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας, μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (καθώς και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Κατόπιν των ανωτέρω και εφόσον οι προβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός της δεκαετίας, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό, περί παραβίασης της διάταξης του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού. 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, αντιστοίχως, τυγχάνει απορριπτέος, καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές, ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός

υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό, περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, επισημαίνουμε τα εξής :

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 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν' αποδείξει 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 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, ότι ο προσφεύγων, δυνάμει των επαγγελματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής του υποδομής, του συνόλου των αγορών του, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και συγκεκριμένα:

1) Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, ..., διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται εκεί η συγκεκριμένη επιχείρηση. Επιπροσθέτως, από πληροφορίες που συλλέχθηκαν από τους τρεις επαγγελματίες που διατηρούν καταστήματα στην δ/ση ... δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση με δραστηριότητα Υπηρεσίες διαφημιστικές και διανομή διαφημιστικού υλικού στην διεύθυνση αυτή. Επίσης η φορολογική αρχή διερεύνησε την πιθανότητα να λειτουργούσε η επιχείρηση σε όροφο της πολυκατοικίας στην συγκεκριμένη δ/ση, αλλά διαπιστώθηκε ότι δεν λειτούργησε ούτε και εκεί. Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ... ΑΦΜ ... και την υπ.αρ.πρ..../24.10.16 ΥΔ, προέκυψε ότι από τον ένα χρόνο που ήταν η διάρκεια της μίσθωσης, πλήρωσε μόνο μερικά ενοίκια, με αποτέλεσμα ο ιδιοκτήτης να ξεκινήσει ενέργειες έξωσης για να μπορέσει να ανακτήσει το ακίνητο προς νέα μίσθωση.

2) Στην προσπάθειά της η φορολογική αρχή, να κοινοποιήσει προσκλήσεις και λοιπά έγγραφα στον προσφεύγοντα, απέστειλε στην δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση αίτημα παροχής πληροφοριών, αλλά αυτό επέστρεψε. Εν τέλει, από έρευνα εντοπίστηκε τηλεφωνικώς και προσήλθε στην φορολογική αρχή, ο δικηγόρος του προσφεύγοντος, ..., στον οποίο κοινοποιήθηκε με εξουσιοδότηση, το με αρ. πρ. .../21.3.2017 αίτημα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση

βιβλίων και στοιχείων των παραπάνω ετών. Εντούτοις, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία και κανένα άλλο στοιχείο για τη διενέργεια του ελέγχου.

3) Αποδέχθηκε και δεν αποπλήρωσε το σύνολο του ποσού του υπ. αρ..../01-11-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν3888/10 που αφορά τα οικ έτη 2007 & 2008.

4) Από τα στοιχεία που εξέδωσε προς την επιχείρηση «...», διαπιστώθηκε ότι η αρίθμηση τους είναι συνεχόμενη, δηλαδή μοναδικός πελάτης είναι η ως άνω επιχείρηση.

5) Με το ιδιωτικό συμφωνητικό, διάρκειας 1.10.07 έως 31.12.07, που είχε συνάψει με την ως άνω εταιρία, φέρεται να αναλαμβάνει την προώθηση διαφημιστικών προϊόντων. Από τα Τ.Π.Υ. που ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του φέρεται να παρέχει προωθητικές εργασίες χωρίς να αναφέρεται επακριβώς σε ποια εταιρία, ποια προϊόντα και σε ποιες περιοχές.

6) Έκανε έναρξη εργασιών στις4.2006 και θεώρησε μόνο στις12.2006, με ΑΠΘ.../....12.2006 δύο μπλόκ Τ.Π.Υ. από 1-100 και με ΑΠΘ .../...12.2006 ένα μπλόκ ΔΑ από 1-50. Εξέδωσε στις χρήσεις 2006,2007,2008 & 2010 117 στοιχεία σύμφωνα με τις δηλώσεις τρίτων.

7) Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007 έως και 2009, ενώ για το οικονομικό έτος 2010 υπέβαλε μηδενική δήλωση.

8) Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ενώ δηλώθηκε από τρίτους στη χρήση 2010 ως προμηθευτής για 38 συναλλαγές αξίας 229.999,11€.

9) Υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2006, 2007 ,2008 και 2009 , ενώ δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2010.

10) Από το υποσύστημα εισοδήματος taxis, διαπιστώθηκε ότι δεν υποβλήθηκαν οριστικές ή περιοδικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων για αμοιβές σε τρίτους μη επαγγελματίες (αποδείξεις δαπανών) και δεν προκύπτει ότι απασχόλησε προσωπικό για την διανομή των φυλλαδίων και προωθητικές υπηρεσίες.

11) Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της λήπτριας εταιρείας «...», προέκυψε ότι τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί τους τελευταίους τρεις μήνες του έτους, συνήθης τακτική των εικονικών συναλλαγών, έχουν συνεχόμενη αρίθμηση, άρα μοναδικός πελάτης της είναι η ελεγχόμενη επιχείρηση, εξέδιδε τρία ή τέσσερα Τ.Π. που αντιστοιχούν σε ένα Δ.Α. με σκοπό η συνολική αξία να μην είναι μεγαλύτερη των 15.000,00€ , ποσό για το οποίο απαιτείται η έκδοση δίγραμμης επιταγής ή συναλλαγή μέσω τραπέζης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 αρθρ. 18 §2 όπως ίσχυε.

12) Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης συναλλαγών.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η εικονικότητα των στοιχείων αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι ο προσφεύγων δεν διαθέτει τρία βασικά και άκρως απαραίτητα στοιχεία που απαιτούνται για την ύπαρξη και λειτουργία οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης : α) **έδρα- επαγγελματική εγκατάσταση**, β) **προσωπικό** καθώς, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, πραγματοποιεί πολύ μεγάλο τζίρο και γ) **αγορές**.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο προσφεύγων ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε έδρα, αγορές και προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία του στον έλεγχο από την αξιοποίηση των οποίων θα ήταν ενδεχομένως δυνατόν να προκύψει η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω, όσον αφορά την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την 22/11/2017 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η ως άνω φορολογική αρχή τόσο στην έδρα της επιχείρησης «...» όσο και στη διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού ..., δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα διεύθυνση και από μαρτυρίες περιοίκων ενημερώθηκε ότι έχει φύγει προς άγνωστη διεύθυνση. Στις ίδιες διαπιστώσεις είχε καταλήξει και η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), από προγενέστερο έλεγχο που διενήργησε στις ..., κατόπιν της από 3/9/2009 δήλωσης περί μεταφοράς της έδρας της επιχείρησης στην ως άνω διεύθυνση. Συγκεκριμένα, στη σχετική πληροφοριακή έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. , αναφέρεται ότι από την επιτόπια μετάβασή της, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 25/2/2010, το συνεργείο ελέγχου διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται οίκημα επί της οδού ..., καθότι η εν λόγω οδός τελειώνει στον αριθμό ... Την ίδια ημέρα το συνεργείο ελέγχου εντόπισε και συνάντησε τον ..., που βάσει του με αρ. .../1.9.2009 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, φέρεται ως εκμισθωτής, για την μίσθωση γραφείου 65 τ.μ. στην οδό ... με διάρκεια μίσθωσης από 31.8.2009 έως 30.8.2011 και έναντι μηνιαίου μισθώματος 250,00€. Ο ... δήλωσε με σχετική υπεύθυνη δήλωσή του ότι είναι ηλεκτρολόγος μηχανικός και έχει στην ιδιοκτησία του αποθηκευτικό χώρο στην ... δηλωμένο στην Α' ΔΟΥ Σερρών, ως υποκατάστημα της δραστηριότητάς του, η δε υπογραφή που τίθεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό δεν είναι δική του και δεν γνωρίζει κανέναν ... και δεν έχει προσκομίσει τέτοιο έγγραφο στην αρμόδια ΔΟΥ.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των συναλλαγών, τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό, περί εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «*Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά*

ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α),

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας, γ) ..., δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ).....»

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ΚΒΣ ίσο με το 40% της καθαρής αξίας των κριθέντων ως εικονικών, εκδοθέντων και ληφθέντων τιμολογίων κατ' άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015 και στο ΦΠΑ πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ των εκδοθέντων και ληφθέντων ως εικονικών στοιχείων, δυνάμει της νέας διάταξης του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017.

Συνεπώς, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω

όμως, επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992,) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Περαιτέρω ο προσφεύγων επικαλείται ότι, δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από την 1.12.2015, οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (που περιέγραφαν τις αντίστοιχες παραβάσεις και οριοθετούσαν τις νέες επιβαλλόμενες κυρώσεις, που κατέστησαν ελαφρύτερες συγκριτικά με τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 6 του Ν.2523/1997) και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων. Συνεπώς προσθέτει, ότι το νέο νομικό πλαίσιο είναι σαφώς ευνοϊκότερο (γενικώς, αλλά και με τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσής, κάθε δε διάταξη που εμποδίζει την αναδρομική εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης κατάστασης αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και στο Κοινοτικό Δίκαιο κι επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ολοσχερώς.

Επειδή με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Ειδικότερα, όπως συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, η κατάργηση της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από το νομοθέτη με επεικλή κριτήρια των παραβάσεων ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύθηκε από εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής

ποινικών κυρώσεων για τη φοροδιαφυγή και τη δυνατότητα εισπραξιμότητας των προστίμων. Κατά συνέπεια, τα ένδικα πρόστιμα, όπως προσδιορίστηκαν από τη Φορολογική Αρχή με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο της διάπραξης των σχετικών παραβάσεων, δε μπορούν να μειωθούν κατ' εφαρμογή των νεότερων διατάξεων.

Ως προς τον έβδομο, ένατο και δέκατο ισχυρισμό, περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και μη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης στο Φ.Π.Α., επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 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.»

3,

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

α),β...,

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,

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 αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

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..»

5,

6,

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) 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.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις χρήσεις 2008 και 2010, οριζόταν ότι :1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται ⁶ το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: [...]

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. [...].

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις χρήσεις 2008 και 2010, οριζόταν ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.[...]

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. [...]

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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α), ορίζεται ότι : «2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.....»

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για τις κρινόμενες χρήσεις 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2010-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 6, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων χρήσεων, δεδομένου ότι το ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ανέρχεται σε 70,5% για τη χρήση 2008 και σε 100,00 % για τη χρήση 2010 . Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ιδίου νόμου. Επιπλέον στη φορολογία

Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 ν. 2859/2000. Για τον ως άνω προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, συντάχθηκε η από 18/12/2019 αυτοτελής έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ σε κάθε περίπτωση το γεγονός ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων συνέπεσε με εκείνον στη φορολογία εισοδήματος, δεν καθιστά τις πράξεις νομικά πλημμελείς (ΣΤΕ 756/2003, 2357/2001).

Εκ των ανωτέρω ο έλεγχος ορθά και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό, περί διενέργειας του ελέγχου με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επισημαίνουμε τα εξής :

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μπορούσαν και έπρεπε να τύχουν εφαρμογής και κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών του, δεδομένου ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός λόγω του ανεπιεικούς και κυρωτικού χαρακτήρα του, καταργήθηκε αρχικά τόσο με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 και μετέπειτα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 αβασίμως προβάλλεται. Και αυτό διότι υπό τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αφενός, δεν προκύπτει υποχρεωτική προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, αλλά δυνητική και αφετέρου, για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτείται ειδική εντολή ελέγχου με συγκεκριμένες προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων και η εφαρμογή της σε ελέγχους που διενεργούνται κατά τον πρώτο (εντός της πενταετίας) και όχι σε ελέγχους με συμπληρωματικά στοιχεία, όπως τυγχάνει εν προκειμένω.

Ως προς τον ενδέκατο και δωδέκατο ισχυρισμό, περί παραβίασης των αρχών αναλογικότητας και χρηστής διοίκησης, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι

δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν. 4337/2015) συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. .../18-12-2019 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008	28.928,00 (72.320,00 X 40%)
Υπ'αρ. .../18-12-2019 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010	6.240,00 (15.600,00 X 40%)

Β. Ως προς το εισόδημα

Υπ'αρ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2009		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα		5.050,00	43.824,37	43.824,37	38.774,37
φόρος	πιστωτικό ποσό	7.494,35			7.494,35
	Χρεωστικό ποσό		10.200,02	10.200,02	10.200,02
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος					
Πρόσθετος φόρος			14.461,14	14.461,14	10.461,14
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης		7.494,35			-7.494,35
Σύνολο φόρου για καταβολή			20.661,16	20.661,16	20.661,16

Υπ'αρ. .../18-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2011		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα			108.694,49	108.694,49	108.694,49
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		35.712,52	35.712,52	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος					
Πρόσθετος φόρος			35.844,65	35.844,65	35.844,65
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης					
Σύνολο φόρου για καταβολή			71.557,17	71.557,17	71.557,17

Γ. Ως προς το πρόστιμο του Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/1997 (άρθρου 79 του ν. 4472/2017) Υπ'αρ. .../18-12-2019 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010	Βάσει Απόφασης 31.565,32 (63.130,64 Χ50%)
--	--

Δ. Ως προς το Φ.Π.Α.

Υπ'αρ. .../12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		274.481,04	274.481,04
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		63.130,64	63.130,64
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		63.130,64	63.130,64
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		63.825,08	63.825,08
Σύνολο φόρου για καταβολή		126.955,72	126.955,72

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.