



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

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

Αριθμός απόφασης: 1183

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 19/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./09.10.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της

υπ' αριθ./09.10.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./09.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ./09.10.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.11.2020 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:

Με την υπ' αριθ./09.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ποσού 146.941,99 €, και συγκεκριμένα λόγω: α) έκδοσης πενήντα τριών (53) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 365.889,98 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, του άρθρου 18 παρ. 3 και 9 και του άρθρου 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015 πρόστιμο ποσού $365.889,98 \text{ €} \times 40 \% = 146.355,99 \text{ €}$ και β) μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, ήτοι πρόστιμο ποσού $586,00 \times 3 \times 1/3 = 586,00 \text{ €}$, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ειδικότερα ο προσφεύγων φέρεται να εξέδωσε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Πλήθος φορολογικών στοιχείων	Αντισυμβαλλόμενος	Συνολική καθαρή αξία	Συντελεστής προστίμου	Συνολικό ποσό προστίμου
Τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία		322.600,00 €	40,00%	129.040,00 €
Πέντε (5) φορολογικά στοιχεία		9.965,00 €	40,00%	3.986,00 €
Δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία		33.152,98 €	40,00%	13.261,19 €
Ένα (1) φορολογικό στοιχείο		172,00 €	40,00%	68,80 €
Σύνολο		365.889,98 €	40,00%	146.355,99 €

Με την υπ' αριθ./09.10.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 75.829,82 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 83.306,64 € και έκτακτης εισφοράς ν. 3833/2010 2.133,87 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 161.270,33 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή λόγω: α) μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010, β) μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και γ) έκδοσης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 09.10.2020 εκθέσεων ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 και φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./0.05.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε 1) η από 12.05.2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σύμφωνα με την οποία α) ο προσφεύγων εξέδιδε Τ.Π.Υ. και πραγματοποιούσε ακαθάριστα έσοδα σημαντικής αξίας, χωρίς να κατέχει φορολογικά στοιχεία αγορών/δαπανών και θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων, β) υπήρχαν διαφορές μεταξύ των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών του ίδιου και τρίτων αντισυμβαλλομένων, γ) δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010 και 2) το από 01.09.2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η από 01/09/2017 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντος επιχείρηση της «.....» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την οποία τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 322.600,00 € με λήπτη την ανωτέρω επιχείρηση και εκδότη τον προσφεύγοντα, είναι εικονικά στο σύνολό τους.

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) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.
- 3) Παραβίαση δεδικασμένου. Με τις (με ισχύ δεδικασμένου) υπ' αριθ./2019 και/2019 τελεσίδικες αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ακυρώθηκαν τα επιβληθέντα πρόστιμα σε βάρος της «.....» για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Η φορολογική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδά του στο ποσό των 395.161,18 €, παρόλο που η ίδια η φορολογική διοίκηση έχει προσδιορίσει με το επιβληθέν πρόστιμο Κ.Β.Σ., το ποσό των 365.889,98 € ως αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, εφόσον η φορολογική αρχή χαρακτηρίζει τα τιμολόγια ως εικονικά τότε μη νόμιμα συμπεριλήφθησαν στο σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων του και πρέπει να αφαιρεθούν και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του να πραγματοποιηθεί στο εναπομέναν ποσό των 29.271,20 € που είναι τα μόνα ποσά που η φορολογική διοίκηση δεν αμφισβητεί ότι έχουν πραγματοποιηθεί. Τα βιβλία και στοιχεία του έχουν κατασχεθεί από την

Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και δεν ευρίσκονται στην κατοχή του, ως εκ τούτου δεν έχει συντελεστεί παράλειψη από μεριάς του να ανταποκριθεί στην πρόκληση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των βιβλίων του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1165/2018 ορίζεται ότι: «... η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994)...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' και παρ. 3 περ. δ' του ν. 3758/2009 ορίζεται ότι: «1.α. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά στο εισόδημα των φυσικών προσώπων

που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. ... 3. δ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 3833/2010 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α). 2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) και άνω. 3. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. 4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α'). ...»

Επειδή, ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010) δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος κατέστη δεκαπενταετές, ήτοι έως τις 31/12/2025. Ως εκ τούτου κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 09/10/2020, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.»

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παραβιάζεται το δεδικασμένο των υπ' αριθ./2019 και/2019 τελεσίδικων αποφάσεων του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ακυρώθηκαν τα επιβληθέντα πρόστιμα σε βάρος της επιχείρησης «.....» για τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, από τον ίδιο, καθώς και η καταλογιστική πράξη φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο οι αποφάσεις αυτές αφορούν σε εικονικά τιμολόγια εκδοθέντα κατά τη χρήση 2008 και όχι τη χρήση 2009, κατά την οποία εκδόθηκαν τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το δικαστήριο δε ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις στη βάση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, χωρίς να μπει στην ουσία της υπόθεσης, ήτοι χωρίς να εξετάσει το ζήτημα της εικονικότητας των τιμολογίων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δεδικασμένου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των προστίμων ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από 09/10/2020 εκθέσεις ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 και φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής για τον προσφεύγοντα:

- Την ...-9-2009 υπέβαλε δήλωση στην Α' Δ.Ο.Υ. Σερρών για μεταφορά της έδρας της δραστηριότητάς του επί της οδού 45 στις Σέρρες,

όπου, όπως διαπιστώθηκε, από επιτόπιο έλεγχο υπαλλήλων της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. την ...-2-2010 δεν υφίστατο οίκημα, καθότι η οδός τερματίζει στον αριθμό 43,

- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για το έτος 2009, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης με οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.437,25 € και ως προμηθευτής με σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 361.676,48 € για την εν λόγω χρήση. Ειδικότερα:

Α) Δηλώθηκε ως προμηθευτής από:

ΛΗΠΤΕΣ – ΠΕΛΑΤΕΣ	Α.Φ.Μ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....		13	32.110,98 €
.....		30	322.600,00 €
.....		4	6.965,50 €
		47	361.676,48 €

Β) Δηλώθηκε ως πελάτης από:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	Α.Φ.Μ.	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΕΡΙΣΤΡΟΦΗΣ ΔΙΣΚΩΝ, ΠΙΚΑΠ, ΚΑΣΕΤΟΦΩΝΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΑΝΑΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΗΧΟΥ	1	5.300,00 €
.....		ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΠΟΛΥΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ (ΥΠΕΡΑΓΟΡΩΝ) ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ ΠΟΛΥΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ (ΥΠΕΡΑΓΟΡΩΝ)	1	579,83 €
.....		ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΦΡΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ	5	20.741,45 €
.....		ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΒΑΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΧΩΡΙΣ ΟΔΗΓΟ	1	815,97 €
		ΣΥΝΟΛΟ	8	27.437,25 €

- Από τις ανωτέρω συναλλαγές προκύπτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο προσφεύγων αφορούν κατά το πλείστον στην ενοικίαση αυτοκινήτου και όχι πραγματοποίηση αγορών για πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κ.λπ.),
- Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (Γ.Γ.Π.Σ. & taxis), διαπιστώθηκε ότι ποτέ δεν έχει υποβάλει οριστικές ή προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ ή ΑΠΔ στον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό, έτσι ώστε να προκύπτει ότι έχει απασχολήσει εργατοϋπαλληλικό προσωπικό προκειμένου να μπορεί να

παρέχει τις υπηρεσίες της δραστηριότητάς του (διανομή διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς κτλ.),

- Έχουν κατασχεθεί σαράντα εννέα (49) εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 328.640,48 € πλέον Φ.Π.Α. 62.441,66 € από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στα οποία δεν αναγράφεται ποιες ακριβώς υπηρεσίες παρείχε και με ποιον τρόπο,
- Τα τιμολόγια εκδίδονται, περισσότερα από ένα για τον ίδιο πελάτη, με την ίδια ή κοντινή ημερομηνία, με συνεχόμενη αρίθμηση και ποσό τέτοιο, ώστε να μην απαιτείται τραπεζική επιταγή ή πιστωτικό ίδρυμα για την εξόφλησή τους, κοινή τακτική της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα στο μεγαλύτερο μέρος αυτών (Τ.Π.Υ.) η καθαρή αξία είναι 10.500,00 € και 12.500,00€ και σε καμία περίπτωση από 15.000,00 € και άνω, ποσό για το οποίο βάσει της παρ.2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. απαιτούνταν η τμηματική ή ολική εξόφληση από τον λήπτη, να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγγραμης επιταγής, προκειμένου να αποδειχθεί η συναλλαγή,
- Δεν έχουν επιδειχθεί παραστατικά είσπραξης των συναλλαγών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992, ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν 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, ... στ) Δεν διαφυλλάσσει 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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ...

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. ...

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: ...

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.

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 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται 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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται

από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, 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, με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, 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. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. ...

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

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 τον 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, στην ΠΟΛ. 1071/2013 με θέμα: «Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας των εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων» ορίζεται ότι: «Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ' όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπ' όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2298/94.

Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Γενικό Γραμματέα, σας αποστέλλουμε για ενημέρωση σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την με αριθ. πρωτ./20.07.2010 Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο το θεωρημένο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, τα φορολογικά στοιχεία Αγορών - Δαπανών καθώς και το ένα στέλεχος Δελτίου Αποστολής με/24.04.2008, λόγω απώλειας αυτών σε τροχαίο ατύχημα, καταθέτοντας σχετική δήλωση στην Αστυνομική Διεύθυνση Σύμφωνα με την από 12.05.2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η απώλεια του βιβλίου εσόδων - εξόδων και των φορολογικών στοιχείων είναι προφανώς προσχηματική, διότι ήδη στην από 31.05.2010 (αριθ. πρωτ. .../2010) υπεύθυνη δήλωση προς την Υπηρεσία της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. ανέφερε ότι θα προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία εντός της προθεσμίας, ενώ η δήλωση απώλειας εγγράφων συνεπεία τροχαίου ατυχήματος την04.2010, έγινε την06.2010 στην Αστυνομική Διεύθυνση

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υφίσταται παράλειψη από μεριάς του να προσκομίσει τα βιβλία του στη φορολογική αρχή απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Με βάση τα ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ορθώς κρίθηκαν ανακριβή από τη φορολογική αρχή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2238/1994 και την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Περαιτέρω, ορθώς λήφθηκε υπόψη η αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του, ως ορίζει η ΠΟΛ. 1071/2013. Τέλος, το ποσό των 29.271,20 € που επικαλείται ο προσφεύγων ως το μόνο ποσό που η φορολογική διοίκηση δεν αμφισβητεί ότι έχει πραγματοποιηθεί και ως εκ τούτου θα έπρεπε να αποτελέσει το μοναδικό φορολογητέο εισόδημά του αντιστοιχεί στην προσαύξηση επί των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων του με ποσοστό 8% λόγω ανακρίβειας βάσει του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ($365.889,98 \text{ €} * 8\% = 29.271,20 \text{ €}$).

Κατά συνέπεια και αυτός ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./19.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./09.10.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	146.941,99€
----------	-------------

Υπ' αριθ./09.10.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

Διαφορά φόρου	75.829,82€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	83.306,64€
Έκτακτη εισφορά ν. 3833/2010	2.133,87€
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	161.270,33€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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