



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3840

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, β) της υπ' αριθμ. /2020

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, γ) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, δ) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, και ε) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.983,97 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού 949,78 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 13.197,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.131,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 13.098,13 ευρώ πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 14.580,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.678,96 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **20.360,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο εξέδωσε τα κάτωθι δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.....», συνολικής καθαρής αξίας 50.900,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 14, 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.):

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/2009	15.000,00	2.850,00	17.850,00
2	/2009	35.900,00	6.821,00	42.721,00
ΣΥΝΟΛΟ		50.900,00	9.671,00	60.571,00

δ) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.835,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν απέδωσε φόρο, ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ε) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ, παρ. 2 περ. β του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. πρωτ./2020 πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 22/12/2020 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και εκθέσεων ελέγχου προστίμου (άρθρου 7 ν.4337/2015), προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής/2020 έγγραφο που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (αριθμ. πρωτ. εισερχ./2020), σχετικά με συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος, αρμοδιότητας ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, με την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Πύργου.

Σύμφωνα με την από 18/08/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013, που εστάλη με το ως άνω έγγραφο, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα, ΤΚ, και με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ηλεκτρολογικών και ηλεκ/νων μηχ/των» αποτελούσε μία εκ των επιχειρήσεων που προμήθευσαν την «.....», με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Πύργου, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Προεκτύπωσης και Προεγγραφής Μέσων» στα πλαίσια της επιδότησης που είχε λάβει.

Σύμφωνα με την έρευνα του Σ.Δ.Ο.Ε η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος εξέδωσε δύο (2) τιμολόγια προς την «.....», όπως φαίνονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	/2009	15.000,00	2.850,00
2	/2009	35.900,00	6.821,00
ΣΥΝΟΛΟ		50.900,00	9.671,00

Στη συνέχεια η επιχείρηση «.....» εξέδωσε δύο τραπεζικές επιταγές της, συνολικής αξίας 60.571,00 ευρώ, με ημερομηνία 01/10/2009, στις οποίες εμφανιζόταν ως δικαιούχος ο προσφεύγων. Από τα αρχεία της τράπεζας που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε προέκυψε ότι οι επιταγές οπισθογραφήθηκαν από τον δικαιούχο και προσφεύγοντα και κατατέθηκαν αυθημερόν σε λογαριασμό με δικαιούχους τους νόμιμους εκπροσώπους της «.....». Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, η εν λόγω επιστροφή χρημάτων αφορά την καθαρή αξία των προαναφερόμενων τιμολογίων και του αναλογούντος Φ.Π.Α., γεγονός που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι εκδόθηκαν εικονικά τιμολόγια από την επιχείρηση του προσφεύγοντος προς την επιχείρηση «.....», συνολικού ύψους καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 50.900,00 ευρώ, προκειμένου η τελευταία να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση.

Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, στα πλαίσια της διενέργειας του δικού της ελέγχου, κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και τη με αριθμ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και λοιπά λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2009-31/12/2009. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των πέντε εργασίμων ημερών, αλλά ούτε και στο συνταχθέν στη συνέχεια με αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο έλεγχος, με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε, όπως αποτυπώνονται στην από 18/08/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και ν.2523/1997, και ολόκληρο το φάκελο της υπόθεσης, όπως αυτός διαβιβάστηκε σε αυτήν, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων εξέδωσε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 50.900,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.671,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18, 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), καθώς και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

Λόγω των παραπάνω παραβάσεων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για την ένδικη χρήση 2009 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1192 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, κατά τα

οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 περ. γ και 32 παρ. 1 του ν. 2238/1994. Με βάση τα παραπάνω εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αβάσιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις – πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας της συναλλαγής.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.
3. Μη υποχρέωση διατήρησης και επίδειξης των βιβλίων της υπό κρίση περιόδου.
4. Μη νόμιμη η κρίση περί ανακρίβειας και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
5. Παραβίαση του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε:

«2. 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 δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 περ. β του ν. 2238/1994:

«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.

.....

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά **συμπληρωματική πράξη** που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

..... «

Επειδή, στο άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 ορίζεται:

«5. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε

άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, έχει την έννοια 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, αρκεί η πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της δεκαετούς προθεσμίας του άρθρου 84 του ΚΦΕ (ΣτΕ 1347/2018).

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.).

Επειδή περαιτέρω στη με αριθμ. 877/2002 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται ότι *«Συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν*

τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής/2020 έγγραφο που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (αριθμ. πρωτ. εισερχ./2020), διαβιβάστηκε η από 18/08/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και ν.2523/97 (όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013) της παραπάνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του προσφεύγοντος στη χρήση 2009 εξέδωσε δύο (2) εικονικά τιμολόγια προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικού ύψους καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 50.900,00 ευρώ. Το παραπάνω πληροφοριακό δελτίο αποτελεί για την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς περιέχει πληροφορίες που δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Επιπλέον το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο περιήλθε σε γνώση της μετά την πενταετία και πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος παραγραφής και συγκεκριμένα το τελευταίο έτος της παραγραφής.

Επειδή, ως εκ τούτου, στην κρινόμενη περίπτωση, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και το πρόστιμο Κ.Β.Σ., έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ, ενώ καθόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν στην Προϊσταμένη της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος. Με βάση τα ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την χρήση 01/01/2009-31/12/2009 άρχισε την 31/12/2010 και λήγει την 31/12/2021. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 22/12/2020 και κοινοποιήθηκαν νομίμως στις 23/12/2020, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των υπ' αριθμ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ωστόσο, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και το πρόστιμο Φ.Π.Α.:

α) Από τα στοιχεία του φακέλου δεν ανακύπτει θέμα μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, καθώς όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., για την εν λόγω χρήση υποβλήθηκαν οι περιοδικές δηλώσεις α' τριμήνου 2009 (ηλεκτρονικά) και δ' τριμήνου 2009 (υποβολή στη Δ.Ο.Υ.), καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση 2009 (υποβολή στη Δ.Ο.Υ.). Ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της παραγράφου 2 περ. α του άρθρου 57 του ν. 2859/2000.

β) Δεδομένου ότι για τη χρήση 2009 ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει και η χρήση είναι ανέλεγκτη,

δεν προκύπτει ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν έχουν ισχύ ούτε οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2859/2000

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία του Φ.Π.Α. ορίζεται πενταετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 παραγράφηκε στις 31/12/2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των υπ' αριθμ./2020 και/2020 προσβαλλόμενων πράξεων βασίμως προβάλλεται, καθώς η έκδοση και κοινοποίησή τους πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με την από 18/08/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και ν. 2523/97 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής η επιχείρηση του προσφεύγοντος «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα, ΤΚ, και με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ηλεκτρολογικών και ηλεκ/νων μηχ/των» αποτελούσε μία εκ των επιχειρήσεων που προμήθευσαν την «.....», με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Πύργου, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Προεκτύπωσης και Προεγγραφής Μέσων» στα πλαίσια της επιδότησης που είχε λάβει. Σύμφωνα με την έρευνα που διενεργήθηκε η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος εξέδωσε δύο (2) τιμολόγια προς την «.....», συνολικής καθαρής αξίας 50.900,0 ευρώ όπως Στη συνέχεια η επιχείρηση «.....» εξέδωσε δύο τραπεζικές επιταγές της, συνολικής αξίας 60.571,00 ευρώ, με ημερομηνία 01/10/2009, στις οποίες εμφανιζόταν δικαιούχος ο προσφεύγων. Από τα αρχεία της τράπεζας που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Από τα αρχεία της τράπεζας που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε προέκυψε ότι οι επιταγές οπισθογραφήθηκαν από τον δικαιούχο και προσφεύγοντα και κατατέθηκαν αυθημερόν σε λογαριασμό με δικαιούχους τους νόμιμους εκπροσώπους της «.....». Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, η εν λόγω επιστροφή χρημάτων αφορά την καθαρή αξία των προαναφερόμενων τιμολογίων και του αναλογούντος Φ.Π.Α., γεγονός που οδήγησε στο συμπέρασμα ότι εκδόθηκαν εικονικά τιμολόγια από την επιχείρηση του προσφεύγοντος προς την επιχείρηση «.....», συνολικού ύψους καθαρής αξίας (χωρίς Φ.Π.Α.) 50.900,00 ευρώ, προκειμένου η τελευταία να εισπράξει μεγαλύτερη κρατική ενίσχυση.

Επειδή, στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, στα πλαίσια της διενέργειας του δικού της ελέγχου, κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και τη με αριθμ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και λοιπά λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2009-31/12/2009. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των πέντε εργασίμων ημερών, αλλά ούτε και στο συνταχθέν στη συνέχεια με αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο έλεγχος, με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε, όπως αποτυπώνονται στην από 18/08/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και ν.2523/1997, και ολόκληρο το φάκελο της υπόθεσης, όπως αυτός διαβιβάστηκε σε αυτήν, κατέληξε στη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων εξέδωσε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 50.900,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.671,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2, 12, 18, 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), καθώς και των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

Επειδή στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, αλλά και της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, περιγράφεται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα ο τρόπος διαπίστωσης της εικονικότητας των τιμολογίων

που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2009. Ειδικότερα, τα ως άνω στοιχεία κρίθηκαν ως εικονικά, καθώς, αν και εκδόθηκαν επιταγές προς εξόφλησή τους, τα χρήματα των επιταγών κατέληξαν στον λήπτη των υπηρεσιών (και όχι στον υποτιθέμενο παρέχοντα τις υπηρεσίες, δηλαδή στον προσφεύγοντα, ενώ ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 ο προσφεύγων ούτε στο ενδικοφανές στάδιο προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πλήρη εξόφληση των εικονικών τιμολογίων και να τεκμηριώνει ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές. Ο ισχυρισμός του δε, ότι η εταιρεία «.....» του είχε προκαταβάλει το συνολικό ποσό που είχε συμφωνηθεί για την υλοποίηση του έργου και στη συνέχεια το ποσό που επεστράφη στον , αφορά μέρος του ποσού που είχε εισπράξει από αυτόν ως προκαταβολή των έργων που είχε αναλάβει, αορίστως προβάλλεται, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη χρηματική αυτή ροή.

Επειδή, συνεπώς, ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο ο προσφεύγων απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και εκθέσεων ελέγχου προστίμου (άρθρου 7 ν.4337/2015), προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τις διαπιστώσεις και ελεγκτικές επαληθεύσεις, και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος κοινοποίησε νομοτύπως στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (RE.....GR) το με αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις/αντιρρήσεις του αναφορικά με τις διαπιστώσεις ελέγχου και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην

ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του περί παραβίασης του δικαιώματος του σε προηγούμενη ακρόαση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τέλος, όσον αφορά τον καταλογισμό του προστίμου για τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, σύμφωνα με το **άρθρο 14 του ν.4174/2013**:

«Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

.....

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύει για την κρινόμενη χρήση:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στην **ΠΟΛ.1010/26.1.2005**, ως χρόνος παραγραφής για σκοπούς διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων, θα λαμβάνεται ο μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής που ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Οι νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. δεν αναφέρουν πλέον συγκεκριμένο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, αλλά συνδέουν τον χρόνο διαφύλαξης αυτών με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε νομίμως από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών η με αριθμ. πρωτ./20 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και λοιπά λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, με σκοπό τη διενέργεια μερικού ελέγχου, ωστόσο ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, αλλά ούτε και προσκόμισε επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του

ζητήθηκαν. Εξάλλου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση διατήρησης και επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων της χρήσης 2009.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«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 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,

.....

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:

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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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, σύμφωνα με την 1883/2014 απόφαση του ΣτΕ, η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής να υποστεί το έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα στη χρήση 2009 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία εξέδωσε ο προσφεύγων στην ως άνω διαχειριστική περίοδο ποσού 50.900,00 ευρώ αντιστοιχεί σε ποσοστό 29% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (=50.900,00/174.569,00) και συνεπώς η λήψη τους επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα του (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη). Επιπλέον, στην προκειμένη περίπτωση, οι πράξεις και οι παραλείψεις της καθιστούν ανέφικτη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και κανένα στοιχείο εσόδου, αγορών και δαπανών. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2009 ανακριβή και ο ισχυρισμός περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων νομιμότητας διενέργειας του εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου κιόλας ότι σε περίπτωση μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /2020 και /2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, λόγω παραγραφής.

- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2020, /2020 και /2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Α) Φορολογικό Έτος 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 100,00 ευρώ

Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	18.357,71	55.780,52	55.780,52	37.422,81
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	949,78			949,78
	Χρεωστικό ποσό		10.983,97	10.983,97	10.983,97
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			13.197,53	13.197,53	13.197,53
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		949,78	949,78	949,78	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			25.131,28	25.131,28	25.131,28

- Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015: 20.360,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.