



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25.10.2021

Αριθμός απόφασης: 2914

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.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. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία 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 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5.Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, με αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες Προώθησης Προϊόντων κατά: 1) της υπ' αρ-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, 2) Της υπ' αρ.-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, 3) Της υπ' αρ12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, 4) Της υπ' αρ12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και 5) κατά των από 16/12/2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 και Φορολογίας Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ./17.03.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του, που 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' αρ.-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού **235.806,93€**, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) **262.500,27€**, ήτοι συνολικό ποσό **498.307,20€**.

2) Με την υπ' αρ.-12-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού **52.116,22€**, πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **4.550,54€**, εισφορά αλληλεγγύης ποσού **6.228,16€**, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) **63.081,44€**, ήτοι συνολικό ποσό **125.976,36€**.

3) Με τη με αρ.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **235.976,91€**, λόγω λήψης 55 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης

με την επωνυμία «, συνολικής καθαρής αξίας 589.942,28€, ήτοι σύνολο **589.942,28€ χ 40% = 235.976,91€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

4) Με τη με αρ.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3,5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **68.113,20€, λόγω λήψης 18 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «, συνολικής καθαρής αξίας **170.283,00€**, ήτοι σύνολο **170.283,00€ χ 40% = 68.113,20€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.**

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, δυνάμει της από ...12.2020 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Ν.2238/1994 και της από 16.12.2020 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με 1073/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το από10.2020 πληροφοριακό δελτίο της από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης 55 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «, στη χρήση 2009, συνολικής καθαρής αξίας 589.942,28€ και 18 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ίδιας επιχείρησης, στη χρήση 2010, συνολικής καθαρής αξίας **170.283,00€**,

Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο της απεστάλη στην Δ.Ο.Υ..... με το υπ' αρ.10.2020) έγγραφο, και αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ εστάλη στον προσφεύγοντα στις 02.11.2020 το με αρ.πρωτ. Αίτημα (άρθρο 14 ν. 4174/2013) προκειμένου να θέσει τα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «, περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2010, στη διάθεση της φορολογικής αρχής στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Ο διενεργηθείς έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, υιοθέτησε πλήρως τα συμπεράσματα της

Περαιτέρω, λόγω του γεγονότος της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνιστά παράβαση του Κ.Β.Σ. που θίγει το κύρος και την αξιοπιστία των βιβλίων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30 παρ. 4 ΚΒΣ (ΠΔ186/92), Ειδικότερα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3, 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).

β) Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

γ) Τους μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της επιχείρησης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίσθηκαν με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.Ειδικότερα: Κωδ. αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8059 Επάγγελμα: «Σύμβουλοι προώθησης πωλήσεων (μαρκετινγκ),εμπορική δραστηριότητα- Σ.Κ.Κ. 38%

δ) τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ύψους 589.942,28€ για το έτος 2009 και 170.283,00€ για το έτος 2010, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....,

προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα (μετά τη σύγκριση λογιστικού – εξωλογιστικού προσδιορισμού) και τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 30 παρ. 2γ' και αρ.32 του ν.2238/94,όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 9,10 και 11 της από 16.12.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

Οικονομικό έτος 2010

A. Ακαθάριστα έσοδα

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	741.250,88
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας (άρθ.30 παρ.2γ')-συντελεστής 8%	59.300,07
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	800.550,95

B. Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	800.550,95
Συντελεστής καθαρού κέρδους(άρθ.32 παρ.2)	75%
Τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου	600.413,21

Οικονομικό έτος 2011

A,Ακαθάριστα έσοδα

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	191.640,61
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας (άρθ.30 παρ.2γ')-συντελεστής 8%	15.331,25
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	206.971,86

B. Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	206.971,86
Συντελεστής καθαρού κέρδους (άρθ.32 παρ.2)	75%
Τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου	155.228,90

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17.03.2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020 των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου και φόρου εισοδήματος επειδή, ποτέ δεν υπάχθηκε σε τακτικό έλεγχο εντός της πενταετίας Είναι απαράδεκτο μετά από 10 και 11 χρόνια οι νόμιμες και αληθείς συναλλαγές του να θεωρούνται αυθαιρέτως εικονικές, τη στιγμή που δεν έχει στα χέρια του τα βιβλία και τις αποδείξεις, διότι δεν έχει τέτοια υποχρέωση. Επιπλέον, τα αποδεικτικά του στοιχεία είχαν καταστραφεί από πλημμύρα στο γκαράζ της οικίας του στην το έτος 2018.

-Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- αντικείμενο συναλλαγής τους ήταν η παροχή υπηρεσιών (προώθησης προϊόντων και διαφήμιση) και δεν αφορούσε αγοραπωλησία προϊόντων.

-Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης – μη νόμιμη η επιβολή φόρων και προστίμων

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία

περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του ν.2523/1997, όπως αυτή ισχύει, 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.

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, 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 θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον 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 ναι 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 βάσει 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 προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

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 ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε

γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 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, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως τις υπ' αρ./2010 και/2011 αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2010 και 2011 αντιστοίχως.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το από10.2020 πληροφοριακό δελτίο της που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. με το υπ' αρ.10.20209 (αρ.εισερχ.10.2020) έγγραφο με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση με την επωνυμία «....., θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, με την παράταση ενός ακόμη ημερολογιακού έτους για το οικ. έτος 2010, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4^β του ν.2238/1994, εφόσον το νέο στοιχείο ανέκυψε το τελευταίο έτος της (δεκαετούς) παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι/2020, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για τα οικ. έτη 2010 και 2011 δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς για το οικ. έτος 2011.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ., απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

- Ως προς ισχυρισμό περί Άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. - Μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν 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. 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 νομικό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'

αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή εξόδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει εξόδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, 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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, 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 συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν. 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, ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου

εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. 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. Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η` της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις»

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. 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, στο άρθρο 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης, γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος, δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 και 2010, έλαβε 55 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, **στη χρήση 2009**, συνολικής καθαρής αξίας **589.942,28€** και 18 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, **στη χρήση 2010**, συνολικής καθαρής αξίας **170.283,00€**, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 12.10.2020 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της η επιχείρηση «..... ως εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς:

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013 παρότι είχε εκδώσει πλείστα φορολογικά στοιχεία.

- Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τα έτη 2010,2011,2012 και 2013

- Υπέβαλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α για το έτος 2009

- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έως και τον 11^ο μήνα του έτους 2009

- Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τον 12^ο μήνα του έτους 2010 έως και σήμερα.

- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τα έτη 2010, 2011, 2012 και 2013, αν και είχε δηλωθεί ως προμηθευτής από επιχειρήσεις τρίτων για συναλλαγές μεγάλης αξίας.

- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα έτη 2009, 2010, 2011 ,2012 και 2013.

- Δεν υπήρχαν αγορές αντίστοιχες των εσόδων της, συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα να εκδώσει κατά τα έτη 2009 και 2010 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 7.118.874,10€ και 7.371.294,92€ αντίστοιχα.

- Δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα αίτημα της και δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία.

- Στη χρήση 2009 έλαβε εικονικά στοιχεία συνολικού ύψους 6.948.265,32€

- Ο Διαχειριστής της ισχυρίσθηκε ότι είναι τοξικομανής και δεν είχε ουδεμία σχέση με την επιχείρηση και ότι όλα τα μεθόδευε ο κ..... χωρίς ωστόσο να το αποδείξει.
- Στο πόρισμά τους κατέληξαν ότι εξέδωσε συνολικά εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 33.740.594,52€ κατά τις χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013.
- Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την «..... ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις κρινόμενες συναλλαγές. Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του 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 επιχείρησής 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.’

Επειδή, εν προκειμένω, η είχε κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης όλων των εκδοθέντων τιμολογίων μεγάλης έκτασης ετών 2009 και 2010 (εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 7.118.874,10€ για το έτος 2009 και 7.371.294,92€ για το έτος 2010), δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσής τους, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων, ο οποίος μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε στον έλεγχο την αδυναμία εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, προσκομίζοντας φορολογικά στοιχεία που έλαβε, περαιτέρω δε, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ώστε να αποδεικνύει ποιος τελικά εισέπραξε το τίμημα αυτών.

Επειδή ακολούθως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από τις

εμπλεκόμενες υπηρεσίες και ότι κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από-12-2020 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ.και στην από 16-12-2020 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και οι φόροι εισοδήματος, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Περαιτέρω, κάθε Πράξη περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας αλλά ούτε και επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντίθετα, επικαλείται αόριστα τη νομολογία σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την οποία, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αρκεί αυτό για να στοιχειοθετηθεί παράβαση και εκείνου που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι ήταν καλόπιστος.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις (Κ.Β.Σ.-Εισοδήματος), καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ως προς αυτά πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

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.). Έχει κριθεί, ωστόσο, νομολογιακά, ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της έκδοσης και λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, μολονότι περιορίζει τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), 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. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει 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 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 φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος της ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς 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.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτών, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./...../2021 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, και την επικύρωση: **1)** της υπ' αρ.-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009-31/12/2009**, **2)** της υπ' αρ.-12-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010-31/12/2010**, **3)** της υπ' αρ.12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009-31/12/2009**, **4)** της υπ' αρ.12.2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010-31/12/2010** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αρ.**12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2010(διαχειριστική περίοδος 01.01.2009 -31.12.2009).

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	589.942,28
Χρεωστικό ποσό	235.806,93
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	262.500,27
Σύνολο φόρων για καταβολή	498.307,20

Η με αρ.**12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 -31.12.2010).

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	155.228,90
Πιστωτικό υπόλοιπο αρχικής δήλωσης	4.550,54
Χρεωστικό ποσό	52.116,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	63.081,44
Εισφορά αλληλεγγύης	6.228,16
Σύνολο φόρων για καταβολή	125.976,36

Κ.Β.Σ.

Η υπ' αρ.**12.2020** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν. 4337/2015 έτους 2009.

	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	235.976,91 (589.942,28X40%)

Η υπ' αρ.**12.2020** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.

4337/2015 έτους 2010.

	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	68.113,20 (170.283,00 Χ 40%)

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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