



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.12.2021

Αριθμός απόφασης: 3596

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@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, με αντικείμενο Ενοικιάσεις Επιπλωμένων Δωματίων κατά: α) της υπ' αρ/05.07.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010 και β) Της υπ' αρ./05.07.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.β' και 5 του

ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου **01.01.2010 - 31.12.2010** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αρ. πρωτ. / **20.07.2021** ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:, 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. **05.07.2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 - 31/12/2010**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μεταβλήθηκε το φορολογητέο εισόδημα με την προσθήκη επιπλέον φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού **4.377,40€** από το οποίο δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

2) Με τη με αρ. / **05.07.2021** 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 **8.140,00€**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) **εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.350,00€, ήτοι σύνολο **20.350,00€ x 40% = 8.140,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, βάσει της από 05.07.2021 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Ν.2238/1994 και της από 05.07.2021 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με ... / **2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι δελτία πληροφοριών:

α) Το με αρ. πρωτ. / **25.01.2021** (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ **01.2021**) έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 16.07.2020 με αρ. / **2018** θεωρηθείσα Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, που αφορά την ατομική επιχείρηση, του προσφεύγοντα.

β) Το με αρ. πρωτ. / **01-02-2021** (αρ. πρωτ. εισερχ. **4851/08.02.2021**) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. με την με αριθμό / **11-12-2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθ. 5 ν.

2523/97 & αρθ.7 ν.4337/2015 της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αφορά την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Τα ως άνω δελτία πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. και του Σ.Δ.Ο.Ε.- αποτέλεσαν συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 68 §2 του ν.2238/94 και του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/97.

Ειδικότερα:

-Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ...../01-02-2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση με ΑΦΜείναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης έκτασης ύψους 763.230,00€ στη χρήση 2010. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα που έλαβε εικονικά **συνολικής αξίας 25.030,50€**.

-Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ25.01.2021 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή στη χρήση 2010 εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα τα Τ.Π.Υ : 1) Νο06-08-2010, καθ. αξίας 8.900,00€, με αναλογούντα ΦΠΑ 23% ποσού 2.047,00€, σύνολο 10.947,00€, 2) Τ.Π.Υ Νο/06-08-2010, καθ. Αξίας 1.100,00€, με αναλογούντα, ΦΠΑ 23% ποσού 253,00€, σύνολο 1.353,00€, 3) Τ.Π.Υ Νο .../06-08-2010 καθ. Αξίας 9.100,00€, ΦΠΑ 23% 2.093,00€ σύνολο 11.193,00€, 4) Τ.Π.Υ Νο .../06-08-2010, καθ. Αξίας 1.250,00€, με αναλογούντα ΦΠΑ 23% ποσού 287,50€, σύνολο 1.537,50€, συνολικής καθαρής αξίας, **20.350,00€ με αναλογούντα φ.π.α. ποσού 4.680,50€, ήτοι συνολικής αξίας 25.030,50€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 12 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 §3 περ.β του ν. 4337/2015, ήτοι **20.350,00€ χ 40% = 8.140,00€**.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κατατέθηκαν στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge, με την αναλυτική κατάσταση του Αιτήματος Ολοκλήρωσης Πράξης με Ηλεκτρονικό Κωδικό:, Digi Lodge.

Λόγω της ένταξης του προσφεύγοντα στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» του Επενδυτικού Νόμου **3614/2007 (ΦΕΚ 267/Α/3-12-2007)** με εγκεκριμένο επιλέξιμο προϋπολογισμό **25.000,00€** (χωρίς Φ.Π.Α.), έλαβε δημόσια επιχορήγηση ύψους 15.000,00€.

-Η πληρωμή των εν λόγω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με καταθέσεις στην τράπεζα EUROBANK συνολικού ποσού 25.030,50€.

Ωστόσο ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. διαπίστωσε ότι οι καταβολές – εξοφλήσεις του τιμήματος των τιμολογίων δεν πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, αλλά με χρηματικά διαθέσιμα που προέκυψαν από τις αναλήψεις μετρητών του εκδότη που πραγματοποίησε πριν και μετά τις εν λόγω συναλλαγές εξόφλησης με σκοπό την εξασφάλιση των τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης σαν επιτρεπόμενος τρόπος εξόφλησης της δαπάνης με όφελος την επικείμενη επιδότηση. Επίσης το δείγμα υπογραφής του προσφεύγοντα από τα ιδιωτικά συμφωνητικά που κατατέθηκαν στην δεν ομοιάζει σε κανένα από τα καταθετήρια Τραπεζών και συνεπώς δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε τις ανωτέρω καταθέσεις μετρητών στις τράπεζες. (αναλυτικά αναφέρονται στις σελ.5 και 6, σελ. 9 έως 11 της από 05.07.2021 θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.....

- Τα εν λόγω Τ.Π..Υ. βρέθηκαν καταχωρημένα στις αναλυτικές εκτυπώσεις των βιβλίων στο μήνα Αύγουστο του 2010.

-Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών χρήσης 2010 βρέθηκαν καταχωρημένα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.350,00€ του προμηθευτή με Α.Φ.Μ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία **ανακριβή** για τη χρήση 2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, του άρθρου 30§2 και 32§2 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) , με Σ.Κ.Κ: 25% (Κωδ. αρ. Μ.Σ.Κ.Κ: 9060 Επάγγελμα: Εκμετάλλευση ενοικιαζομένων δωματίων ή Διαμερισμάτων), και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα από εμπορία-μεταποίηση	7.782,04€
Αποκρυβέντα Έσοδα	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ	7.782,04€
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων από εμπορία (25%)	1.945,51€
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου	9.727,55€

Α. Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού (άρθρο 32 του ν.2238/94)

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου Χ 45,00 % (25% χ80%): **9.727,55€ Χ 45,00 % = 4.377,40€**

Β Καθαρά κέρδη λογιστικού προσδιορισμού (άρθρο 31 ν. 2238/1994)

Ζημίες	-17.393,37€
Πλέον διαφορές από λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου	20.350,00€
Σύνολο καθαρών κερδών / ζημιών λογιστικού ελέγχου	2.956,63€

Επειδή τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος προσδιόρισε ως καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ήτοι: **4.377,40€**.

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Από ακίνητα	1.965,25
Από μισθωτές υπηρεσίες	4.401,96
Από εμπορικές επιχειρήσεις	4.377,40
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	10.744,61

Από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε στις 31/05/2021 στον προσφεύγοντα το με αρ. /20.05.2021 Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013, με συνημμένο τον αρ. /..... /20.05.2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με και τον με αρ. /20.05.2021, προσωρινό προσδιορισμό προστίμου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στις 18.06.2021 κατέθεσε το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις του. Κατόπιν των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τις διαπιστώσεις των ελέγχων της Δ.Ο.Υ., καθώς και του Σ.Δ.Ο.Ε. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /20.07.2021 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 2021 των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου και φόρου εισοδήματος

-Αβάσιμη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- μη νόμιμη η επιβολή φόρων και προστίμων Το έτος 2010 πραγματοποίησε επενδυτικό έργο, το οποίο υπήχθη στον επενδυτικό νόμο 3614/2007 με εγκεκριμένο επιλέξιμο προϋπολογισμό 25.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ) και οριστικοποιημένο κόστος 25.000,00€ επί του οποίου χρηματοδοτήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο με ποσοστό 60%. Συγκεκριμένα επρόκειτο για συμμετοχή στο πρόγραμμα DIGI LODGE «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για την δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και Συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων».

Στο ανωτέρω πρόγραμμα υπέβαλε αίτηση την 16-09-2009 και ολοκλήρωσε το επενδυτικό σχέδιο την 13-07-2011. Για την πραγματοποίηση όλων των ανωτέρω έλαβε Βεβαίωση Ολοκλήρωσης από την εταιρία ΨΗΦΙΑΚΕΣ ΕΝΙΣΧΥΣΕΙΣ Α.Ε., φορέα του προγράμματος, με την οποία ειδικότερα βεβαιώθηκε μεταξύ άλλων ότι « ..Πιστοποιήθηκε η παραγωγική λειτουργία της Επένδυσης και επιπλέον πιστοποιήθηκε η ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ που συμπεριλαμβάνονται στο αίτημα ολοκλήρωσης της Επένδυσης. Οι εν λόγω συναλλαγές ήταν

πραγματικές και το αντίτιμο καταβλήθηκε πλήρως. Η συνεργασία του με τον κ..... αφορούσε κατά κύριο λόγο σε υπηρεσίες λογισμικού και ελάχιστα σε παράδοση προϊόντων ή αγαθών.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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, προΐσχύουσες 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας,

εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, 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 η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως την υπ' αρ./20.06.2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ.στις 28.01.2021 λόγω αρμοδιότητας, με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα καθώς και το αρ. πρωτ. ...01-02-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ.στις 08.02.2021 με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση με ΑΦΜθεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία, 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 καταρχήν δεκαετή για το οικ. Έτος 2012, ενώ σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4β του ν.2238/1994, εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά το τελευταίο έτος παραγραφής, η δεκαετής παραγραφή παρατείνεται κατά ένα έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 07.06.2021, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για το οικ. έτος 2011 δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί ενδεκαετούς ήτοι για την χρήση 2010 στις 31-12-2022.

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 αβάσιμης εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

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, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

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 **άρθ. 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 έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα 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»....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, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων για τη χρήση 2010, έλαβε 4 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.350,00€

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με αριθμό 1346/11-12-2020 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθ. 5 ν. 2523/97 & αρθ.7 ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ., οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010 είναι οι κάτωθι:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των τιμολογίων που εξέδωσε ο στις επιχειρήσεις για τις οποίες διαβιβάσθηκαν από την Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., φάκελοι με στοιχεία και πορίσματα μερικών ελέγχων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Οι πληρωμές από τις λήπτριες τιμολογίων και δικαιούχους επιχορηγήσεων επιχειρήσεις, προς εξόφληση της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων της προμηθεύτριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκαν με ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων του, δηλαδή με ανάληψη μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη των τιμολογίων που τηρούνταν στις τράπεζες .. και και στη συνέχεια με κατάθεση των ιδίων χρημάτων στους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς με φερόμενους όμως ως καταθέτες των χρημάτων αυτών τις λήπτριες των τιμολογίων και δικαιούχους επιχορηγήσεων επιχειρήσεις.

Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία διεκπεραίωσαν τις εν λόγω τραπεζικές συναλλαγές με καταθέσεις μετρητών στους λογαριασμούς του εκδότη των τιμολογίων ήταν στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο, πατέρας του προμηθευτή και εκδότη των τιμολογίων, ο ελεγχόμενος, ο συνταξιούχος, ο συνταξιούχος και το φυσικό πρόσωπο με Α.Φ.Μ.:

Όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα taxisnet ο πατέρας του ελεγχόμενου, είναι Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος της Εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.:, με έδρα την οδό

Για την «.....» με Α.Φ.Μ.: έχει εκδοθεί η με αριθμό/15-10-2018 εντολή ελέγχου κατόπιν καταγγελίας που διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία τους (με το Π.Δ. 147/2018) σύμφωνα με την οποία η «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» εκδίδει εικονικά τιμολόγια και αναλαμβάνει προγράμματα επιδοτούμενα ΕΣΠΑ (ένα από τα προγράμματα είναι το DIGI LODGE). Τα τιμολόγια που έχει εκδώσει στους πελάτες της είναι όλα εικονικά. Σύμφωνα με την καταγγελία η «.....» συνεργάζεται με τον

Διαπιστώθηκε πως ο ελεγχόμενος φέρεται να πωλεί ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, όπως και προγράμματα και υλικά σύνδεσης και τοποθέτηση αυτών σε επιχειρήσεις οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων

Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge και επίσης παρέχει προς αυτές υπηρεσίες δημιουργίας του σχετικού φακέλου.

Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ όπως ήδη αναφέρθηκε, προέκυψε πως η απαιτούμενη εξόφληση των αξιών των εκδοθέντων τιμολογίων φέρονταν να έγινε μέσω τραπεζικών συναλλαγών, όπως απαιτείται από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Οι τραπεζικές συναλλαγές προέκυψε πως ήταν πλασματικές, εφόσον πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ελεγχόμενου ή με έκδοση επιταγών επέστρεφαν τα ποσά σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατισσών επιχ/σεων.

Ο παρών έλεγχος αποδέχθηκε τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ, όπως και την ανώνυμη καταγγελία (Στο ΣΔΟΕ υπήρξε ανώνυμη καταγγελία πως ο ελεγχόμενος εκδίδει εικονικά τιμολόγια με όφελος την επικείμενη επιδότηση) και έλαβε υπόψη τα ακόλουθα:

- Ο ελεγχόμενος φέρεται να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχ/σεις και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ, όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του, δεν έχει κάποιο σχετικό πτυχίο και δεν έχει τις απαιτούμενες γνώσεις. Αντίθετα ο πατέρας του επί ετών ήταν πρόεδρος ΑΕ με το ίδιο αντικείμενο και είναι γνώστης, ενώ είναι και αυτός που χειρίζεται τις δραστηριότητες και την οικονομική διαχείριση της επιχ/σης του υιού του. Η δε ΑΕ βρίσκεται σε αδράνεια μετά από τις διαπιστώσεις των ελέγχων περί έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Ο ελεγχόμενος φέρεται χωρίς υπαλλήλους/τεχνικούς να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας προς διάφορες επιχ/σεις και σε διάφορες περιοχές
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτουν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις και υπηρεσίες που παρέχει.
- Την μη προσκόμιση, μετά την σχετική ενημέρωση του λόγου του ελέγχου, εγγράφων και δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011,

Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ έκρινε πως οι συναλλαγές με τις επιχ/σεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge, είναι εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων.

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 επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.’

Επειδή, εν προκειμένω, το Σ.Δ.Ο.Ε.και ακολούθως η Δ.Ο.Υ. είχαν κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης όλων των εκδοθέντων τιμολογίων έτους 2010 δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσής τους, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από 05.07.2021 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν.4337/2015) και στην από 05.07.2021 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση και η μεταβολή του φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα οποία δεν προέκυψε φόρος 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, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα που τέθηκαν εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τη σύνταξη των από 05.07.2021 εκθέσεων ελέγχου (Εισοδήματος Κ.Β.Σ.) .

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προβάλλει ουσιαστικούς ισχυρισμούς οι οποίοι άπτονται του τον προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, στις από 05.07.2021 σχετικές εκθέσεις ελέγχου (Κ.Β.Σ.-Εισοδήματος), της Δ.Ο.Υ., παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για την κρινόμενη χρήση, έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2010, είναι αβάσιμος.

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, μολοντί 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).

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.**07.2021** ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και την επικύρωση: α) της υπ' αρ.**05.07.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01.01.2010-31.12.2010** και β) Της υπ' αρ.**05.07.2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.β' και 5 του ν.4337/2015 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.**07.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2010 -31.12.2010).

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	10.744,61
Σύνολο φόρων για καταβολή	0,00

Κ.Β.Σ.

Η υπ' αρ.**07.2021** 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	8.140,00 (20.350,00 X 40%)

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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