



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 12/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3807

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604582  
e-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την από 03/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών εργασίες κατεδάφισης, με έδρα το ....., κατά της υπ' αριθ. .... /19-04-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, της υπ' αριθ. .... /19-04-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2012, καθώς και της υπ' αριθ. και ..... /19-04-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τις από 19/04/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Φορολογίας Εισοδήματος, 2) Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και 3) Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της ίδιας ΔΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **03/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** του ..... με **ΑΦΜ** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **04/05/2022**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Δυνάμει της υπ' αριθ. .... /12-08-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας εργασίες κατεδάφισης, έλεγχος για τη χρήση 2012. Αιτία του ανωτέρω ελέγχου απετέλεσε:

α) το με αριθ. πρωτ. .... /2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με συνημμένη την από 21/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση της ....., με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια και μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, κρίθηκε **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στις χρήσεις 2012 και 2013, αφορούσαν σε **ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές**. Από τον εν λόγω εκδότη η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε κατά τη χρήση 2012 ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας **4.000,00€** πλέον ΦΠΑ.

β) το με αριθ. πρωτ. .... /2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με την από 22/6/2020 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία ....., με αντικείμενο εργασιών γενικές κατασκευαστικές εργασίες για εργοστάσια επεξεργασίας και καθαρισμού νερού, κρίθηκε **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στις χρήσεις 2010 έως 2015 αφορούσαν σε **ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές**. Από τον εν λόγω εκδότη η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε κατά τη χρήση 2012 δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **65.000,00€** πλέον ΦΠΑ.

Ακολούθως, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της **χρήσης 2012** τα οποία ζητήθηκαν με την υπ' αριθ. .... /07-12-2021 πρόσκληση, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, ήτοι τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του ίδιου και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τις ως άνω εκδότριες επιχείρηση, **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, καθώς οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά είναι **ανύπαρκτες**.

Ειδικότερα, ανά φορολογία διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

### **A. Φορολογία εισοδήματος**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τη **χρήση 2012** βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994, λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων, των στοιχείων και των παραστατικών των εγγραφών, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ως **ανακριβή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν. 2238/1994**, ως ακολούθως:

- ✓ Ως ακαθάριστα έσοδα έλαβε τα δηλωθέντα ύψους **1.490.895€**,
- ✓ Για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός λόγω μη επίδειξης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά και ειδικότερα ως το γινόμενο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά 80% (Άρθρο 10§3 ν. 3296/2004 (Α' 253), και συγκεκριμένα: Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 8405 "Εργολάβος εκσκαφών με μηχανικά μέσα":  $[25\% + (25\% \times 80\%)] = 45\%$ , και τελικά τα εξωλογιστικά κέρδη του ελέγχου προσδιορίστηκαν στο ποσό των **670.902,75€**, ως το γινόμενο των ακαθαρίστων εσόδων με τον προσαυξημένο Σ.Κ.Κ ( $1.490.895€ \times 45\%$ ), τα οποία ήταν και τα τελικά κέρδη ελέγχου.

### **B. ΠΡΟΣΤΙΜΑ**

- ✓ Καταλογίστηκε πρόστιμο για τη λήψη τριών εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 66§5 περ. ε' του ΚΦΔ ύψους 27.600€, ήτοι 69.000€ x 40%
- ✓ Καταλογίστηκε πρόστιμο στο φορολογικό έτος **2022** για τη μη επίδειξη στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που ζητήθηκαν μετά από πρόσκληση ύψους 2.500€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 62 του ΚΦΔ.

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη                                     | Φορολ. έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά φόρου      | Πρόστιμο αρθ. 58 και 54 ΚΦΔ | τόκοι αρθ 53 ΚΦΔ   | Εισφορά Αλληλεγγύης | Σύνολο Καταλογισμού |
|---------------|---------------------------|----------------------------------------------------|-------------|----------------------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| 1             | - 19/04/2022              | Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου <b>Εισοδήματος</b> | 2012        | 619.841,33€                | 276.385,46€        | 137.971,62€                 | 193.690,93€        | 25.316,06€          | 633.364,07€         |
| 2             | - 19/04/2022              | Προστίμου αρ. 7 ν. <b>4337/2015</b>                | 2012        | 69.000,00€                 |                    | 27.600,00€                  |                    |                     | 27.600,00€          |
| 3             | - 19/04/2022              | Προστίμου αρ. <b>54 ν. 4174/2013</b>               | 2022        |                            |                    | 2.500,00€                   |                    |                     | 2.500,00€           |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                                                    |             |                            | <b>276.385,46€</b> | <b>168.071,62€</b>          | <b>193.690,93€</b> | <b>25.316,06€</b>   | <b>663.464,07€</b>  |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση **2012**
  - ✓ Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα
  - ✓ Ως προς την επιμελή φύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής μου επιχείρησής μου - Λόγοι μη διαφυλάξεως και μη επιδείξεως βιβλίων και στοιχείων από την επιχείρησή μου - εσφαλμένα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου και μη ορθή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών,
- 2) Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχείρησής μου, με τον προσαυξημένο συντελεστή κατά 80% Μ.Σ.Κ.Κ., καίτοι η καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων αυτής οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας,
- 3) Επικουρικώς, εσφαλμένος προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησής μου του εξωλογιστικά, με τον προσαυξημένο κατά 80% Μ.Σ.Κ.Κ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, καθόσον το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του αφορούσε σε εργοληπτική κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων και έχει εφαρμογή το άρθρο 34 του ίδιου νόμου,
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη αντιστροφή του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους αποδείξεως της υπόστασης αυτών - σε περίπτωση δε που συντρέχει λόγος εικονικότητας των ληφθέντων από την επιχείρησή μου τιμολογίων, αυτή δε μπορεί παρά να ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο **πρόσωπο του εκδότη**, ενώ ενεργούσε με **καλή πίστη** κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών
  - ✓ Ισχύουσες διατάξεις και νομολογία
  - ✓ Πλήρης απόδειξη της διενέργειας των συναλλαγών, βάσει της αξιολογήσεως των πραγματικών δεδομένων και της υφιστάμενης νομολογίας,
- 5) Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων. Σύμφωνα με την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, η διάταξη του άρθρου 3§4 του ν. 4337/2015 με την οποία καταργήθηκε από 17/10/2015 η επιβολή προστίμου για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, έχει εφαρμογή ως ευμενέστερη και για παραβάσεις αναγόμενες σε διάστημα προ της θέσπισής της. ΣτΕ 2319/2021.

## **1) Προσκόμιση νέων στοιχείων. Παράταση έκδοσης Απόφασης**

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ..... ΕΙ2022ΕΜΠ/10-10-2022 Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από την ελεγκτική Αρχή και ειδικότερα:

- ✓ Αντίγραφο του υπ' αριθ. 4/12.06.2012 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών ποσού 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, εκδόσεως της εταιρείας ....., που αφορά εκτελεσθείσες μεταξύ τους εργασίες (Σχετ.ΥΠ1. 1),
- ✓ Αντίγραφο του υπ' αριθ. 6/12.06.2012 Τιμολογίου - Δελτίο Αποστολής εκδόσεως της ίδιας εταιρείας, ποσού 55.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23%, που αφορά αγορά μηχανημάτων, όπως αναλυτικώς περιγράφονται (Σχετ.ΥΠ1. 2),
- ✓ Αντίγραφο του υπ' αριθ. 4/31.12.2012 Δελτίου Αποστολής, που αφορά στην πώληση των ως άνω μηχανημάτων προς την ..... (Σχετ.ΥΠ1. 3) και
- ✓ Αντίγραφο του μητρώου παγίων της ..... (Σχετ.ΥΠ1. 4), με συνημμένα αντίγραφα των τιμολογίων πωλήσεων των μηχανημάτων, όπως αυτά περιγράφονται στο μητρώο παγίων.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ...../25-10-2022 Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως επιπλέον νέα συμπληρωματικά στοιχεία και ειδικότερα: Πίνακα με το σύνολο των εσόδων της ατομικής του επιχείρησης (Σχετ.ΥΠ2. 1), πίνακα με επιμέρους ανάλυση των εσόδων - ήτοι ανάλυση σε δημόσια ή ιδιωτικά έργα, και πωλήσεις παγίων - (Σχετ.ΥΠ2. 2, 2Α), καθώς και αντίγραφα των εκδοθέντων από την ατομική του επιχείρηση τιμολογίων (Σχετ.ΥΠ2. 3).

Επειδή ο προσφεύγων με τα ανωτέρω υπομνήματα, προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ΚΦΔ, από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....../25-10-2022 Απόφαση για την Παράταση της προθεσμίας λήξης για την έκδοση Απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τριάντα (30) ημέρες, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ..... ΕΞ2022 ΕΜΠ/26-10-2022 έγγραφο της υπηρεσίας μας, και ως εκ τούτου η προθεσμία εξέτασης αυτής παρατείνεται έως 01/12/2022.

Επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε τα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, έγινε συμφωνία των προσκομισθέντων στοιχείων με τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων και προέκυψε διαφορά ενός τιμολογίου ύψους 155€ (για το οποίο δεν υπήρχε υποχρέωση δήλωσης στις συγκεντρωτικές), ως ακολούθως:

| ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΑΦΜ   | Προσκομισθέντα στοιχεία |            | Στοιχεία από Συγκεντρωτικές |            | Διαφορά |        |
|----------|-------|-------------------------|------------|-----------------------------|------------|---------|--------|
|          |       | Πλήθος                  | Σύνολο     | Πλήθος                      | Σύνολο     | Πλήθος  | Σύνολο |
| .....    | ..... | 5                       | 178.750,00 | 5                           | 178.750,00 |         |        |
| .....    | ..... | 13                      | 726.615,00 | 12                          | 726.460,00 | 1       | 155,00 |
| .....    | ..... | 1                       | 6.000,00   | 1                           | 6.000,00   |         |        |
| .....    | ..... | 2                       | 255.730,00 | 2                           | 255.730,00 |         |        |
| .....    | ..... | 1                       | 5.200,00   | 1                           | 5.200,00   |         |        |
| .....    | ..... | 1                       | 5.800,00   | 1                           | 5.800,00   |         |        |
| .....    | ..... | 2                       | 242.100,00 | 2                           | 242.100,00 |         |        |
| .....    | ..... | 6                       | 30.900,00  | 6                           | 30.900,00  |         |        |
| .....    | ..... | 1                       | 25.000,00  | 1                           | 25.000,00  |         |        |
| .....    | ..... | 1                       | 4.300,00   | 1                           | 4.300,00   |         |        |

|               |       |           |                     |           |                     |          |               |
|---------------|-------|-----------|---------------------|-----------|---------------------|----------|---------------|
| .....         | ..... | 1         | 5.000,00            | 1         | 5.000,00            |          |               |
| .....         | ..... | 1         | 5.500,00            | 1         | 5.500,00            |          |               |
| <b>ΣΥΝΟΛΑ</b> |       | <b>35</b> | <b>1.490.895,00</b> | <b>34</b> | <b>1.490.740,00</b> | <b>1</b> | <b>155,00</b> |

Περαιτέρω, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με τα υπομνήματά του, προκύπτει για κάθε εκδοθέν φορολογικό στοιχείο πώλησης, το είδος του έργου που εκτελέστηκε και ειδικότερα:

| ΑΦΜ ΑΝΑΔΟΧΟΥ | ΑΝΑΔΟΧΟΣ-ΙΔΙΟΚΤΗΤΗΣ | ΤΠΥ<br>ΤΙΜ | ΗΜ/ΝΙΑ     | ΕΡΓΟ                                                          | Δημόσια έργα | Ιδιωτικά έργα | Έσοδα<br>εμπορίας<br>(Πάγια) | Σύνολο      |
|--------------|---------------------|------------|------------|---------------------------------------------------------------|--------------|---------------|------------------------------|-------------|
| .....        | .....               | 37         | 04/05/2012 | ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΡΓΟΥ ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟΥ                                 |              | 5.000,00€     |                              | 5.000,00€   |
| .....        | .....               | 38         | 10/05/2012 | ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΡΓΟΥ ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟΥ                                 |              | 5.500,00€     |                              | 5.500,00€   |
| .....        | .....               | 39         | 15/05/2012 | ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΡΓΟΥ ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟΥ                                 |              | 6.000,00€     |                              | 6.000,00€   |
| .....        | .....               | 40         | 28/05/2012 | ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ ΣΕ .....                                           |              | 50.000,00€    |                              | 50.000,00€  |
| .....        | .....               | 41         | 29/05/2012 | ΔΙΑΝΟΙΞΗ ΟΔΩΝ .....                                           | 3.460,00€    |               |                              | 3.460,00€   |
| .....        | .....               | 43         | 26/06/2012 | ΧΩΡΟΣ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ .....                                        | 255.000,00€  |               |                              | 255.000,00€ |
| .....        | .....               | 1          | 04/07/2012 | ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ (ΚΑΘΡΕΠΤΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ)                         |              |               | 155,00€                      | 155,00€     |
| .....        | .....               | 44         | 28/09/2012 | ΕΚΣΚΑΦΗ ΒΡΑΧΩΔΟΥΣ ΕΔΑΦΟΥΣ                                     |              | 25.000,00€    |                              | 25.000,00€  |
| .....        | .....               | 45         | 23/10/2012 | ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΔΟΥ & ΠΛΑΤΕΙΑΣ .....                            | 14.000,00€   |               |                              | 14.000,00€  |
| .....        | .....               | 46         | 08/11/2012 | ΙΣΟΓΕΙΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΣΤΗ ΘΕΣΗ .....                              |              | 730,00€       |                              | 730,00€     |
| .....        | .....               | 47         | 10/11/2012 | ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΔΟΥ & ΠΛΑΤΕΙΑΣ .....                            | 112.000,00€  |               |                              | 112.000,00€ |
| .....        | .....               | 48         | 12/11/2012 | Β ΦΑΣΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΥΠΑΙΘΡΙΟΥ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜ.ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΧΗ<br>..... |              | 47.500,00€    |                              | 47.500,00€  |
| .....        | .....               | 49         | 20/11/2012 | ΜΕΛΕΤΗ ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΟΥ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΧΗ<br>.....        |              | 42.750,00€    |                              | 42.750,00€  |
| .....        | .....               | 2          | 19/12/2012 | ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ (ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΟ ΔΙΚΥΚΛΟ)                        |              |               | 1.000,00€                    | 1.000,00€   |
| .....        | .....               | 3          | 21/12/2012 | ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ                                                 |              |               | 5.000,00€                    | 5.000,00€   |
| .....        | .....               | 50         | 21/12/2012 | ΑΝΤΙΠΛΗΜΜΥΡΙΚΕΣ ΠΑΡΕΜΒΑΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΟΛΗ<br>.....                | 67.500,00€   |               |                              | 67.500,00€  |
| .....        | .....               | 51         | 24/12/2012 | ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΝΗΣΙΔΑΣ & ΠΕΖΟΔΡΟΜΙΩΝ .....                      | 163.000,00€  |               |                              | 163.000,00€ |
| .....        | .....               | 52         | 24/12/2012 | ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΤΗΝ ΘΕΣΗ .....                                      | 95.000,00€   |               |                              | 95.000,00€  |
| .....        | .....               | 53         | 24/12/2012 | ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΧΩΡΟΥ ΑΠΟΜΑΚΡΥΝΣΗ .....                            |              | 5.200,00€     |                              | 5.200,00€   |

|               |       |    |            |                                                     |                      |                    |                   |                      |
|---------------|-------|----|------------|-----------------------------------------------------|----------------------|--------------------|-------------------|----------------------|
| .....         | ..... | 54 | 24/12/2012 | ΠΑΡΑΚΑΜΨΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ .....                            | 139.050,00€          |                    |                   | 139.050,00€          |
| .....         | ..... | 56 | 24/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ ΘΕΣΗ .....                       |                      | 5.700,00€          |                   | 5.700,00€            |
| .....         | ..... | 57 | 27/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ .....                            |                      | 6.400,00€          |                   | 6.400,00€            |
| .....         | ..... | 58 | 27/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ .....                            |                      | 4.300,00€          |                   | 4.300,00€            |
| .....         | ..... | 59 | 28/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ .....                            |                      | 5.800,00€          |                   | 5.800,00€            |
| .....         | ..... | 60 | 28/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ ΘΕΣΗ .....                       |                      | 7.200,00€          |                   | 7.200,00€            |
| .....         | ..... | 61 | 28/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ ΘΕΣΗ .....                       |                      | 5.300,00€          |                   | 5.300,00€            |
| .....         | ..... | 62 | 29/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ ΘΕΣΗ .....                       |                      | 2.100,00€          |                   | 2.100,00€            |
| .....         | ..... | 63 | 29/12/2012 | ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΪΚΟ ΠΑΡΚΟ ΘΕΣΗ .....                       |                      | 4.200,00€          |                   | 4.200,00€            |
| .....         | ..... | 64 | 31/12/2012 | ΠΑΡΑΚΑΜΨΗ ΤΜΗΜΑΤΟΣ .....                            | 103.050,00€          |                    |                   | 103.050,00€          |
| .....         | ..... | 65 | 31/12/2012 | ΠΛΑΚΟΣΤΡΩΣΕΙΣ ΟΙΚΙΣΜΩΝ ΔΗΜΟΥ .....                  | 25.500,00€           |                    |                   | 25.500,00€           |
| .....         | ..... | 66 | 31/12/2012 | ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΕΠΑΡΧΙΑΚΟΥ ΔΡΟΜΟΥ ΑΠΟ .....                | 90.000,00€           |                    |                   | 90.000,00€           |
| .....         | ..... | 67 | 31/12/2012 | ΠΛΑΚΟΣΤΡΩΣΕΙΣ ΟΙΚΙΣΜΩΝ                              | 100.000,00€          |                    |                   | 100.000,00€          |
| .....         | ..... | 68 | 31/12/2012 | ΕΡΓΑΣΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΥΔΡΑΥΛΙΚΗΣ .....               |                      | 9.000,00€          |                   | 9.000,00€            |
| .....         | ..... | 4  | 31/12/2012 | ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΠΩΝ (ΥΔΡΑΥΛΙΚΗ ΣΦΥΡΑ, ΜΠΟΥΚΑΛΑ ΑΖΩΤΟΥ ΚΛΠ) |                      |                    | 49.500,00€        | 49.500,00€           |
| .....         | ..... | 5  | 31/12/2012 | ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΠΟΥ (ΕΚΣΚΑΦΕΑΣ)                            |                      |                    | 30.000,00€        | 30.000,00€           |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |       |    |            |                                                     | <b>1.167.560,00€</b> | <b>237.680,00€</b> | <b>85.655,00€</b> | <b>1.490.895,00€</b> |

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε με το 1<sup>ο</sup> από τα υπομνήματά του, αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την επιχείρηση ..... και ειδικότερα το υπ' αριθ. **4/12-06-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας ποσού 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 2.300,00€,** που φέρεται να αφορά "ΕΡΓΑΣΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ....." και το υπ' αρ. **6/12-06-2012 Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής καθαρής αξίας ποσού 55.000,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 12.650,00€,** που φέρεται να αφορά πωλήσεις παγίων και ειδικότερα Υδραυλική Σφύρα Fyrykawa, μπουκάλια αζώτου, Σωλήνες εγκατάστασης 1" R2, Βάσεις σύνδεσης, Εργαλειοθήκη υδραυλικής Σφύρας και χειριστήριο εγκατάστασης.

Περαιτέρω προσκόμισε και αντίγραφα των κατωτέρω εκδοθέντων από την ατομική του επιχείρηση φορολογικών στοιχείων προς την συγγενή του επιχείρηση ..... και ειδικότερα: το υπ' αριθ. **68/31-12-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας ποσού 9.000,00€,** που αφορά εργασία εγκατάστασης της ανωτέρω υδραυλικής σφύρας, καθώς και τα υπ' αριθ. **4/31-12-2012 Δελτίο Αποστολής** και **4/31-12-2012 Τιμολόγιο Πώλησης καθαρής αξίας ποσού 49.500,00€** που αφορά την πώληση των ανωτέρω παγίων που φέρεται να αγόρασε από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση ..... Επιπλέον, το ποσό των **49.500€** που αφορά έσοδο από την πώληση παγίων, δηλώθηκε από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ως έσοδο από χονδρική πώληση εμπορευμάτων (βλ. σελίδα 14 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος) και το ποσό των **9.000€** ως έσοδο από ιδιωτικά έργα (βλ. ανωτέρω πίνακα διαχωρισμού των εσόδων). Συνεπώς τα ανωτέρω ποσά των 49.500,00€ και 9.000,00€ έχουν περιληφθεί στα δηλωθέντα έσοδα και επομένως και στα προκύπτοντα από τα βιβλία της αποτελέσματα.

## **2) Ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής της χρήσης 2012**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου για την ελεγχόμενη χρήση **2012** έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή, σύμφωνα με την υπάρχουσα νομολογία και τις αποφάσεις της διοίκησης,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», και με τις διατάξεις του **άρθρου 67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151)**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, οριζόταν 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, ...», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2** του ίδιου νόμου, 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, [...]. 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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997 (Α' 179)** οριζόταν ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια

αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επίσης, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του **Ν.Σ.Κ.**, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ' υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ' υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**».

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, στον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής (ΔΟΥ Ηρακλείου), περιήλθαν: α) Το υπ' αριθ. .... **ΕΞ2019/04-03-2019** έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (ΔΟΥ Ηρακλείου αριθ. πρωτ. ..../07-03-2019), από το οποίο προκύπτει ότι η ..... με **ΑΦΜ:** ..... κρίθηκε ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και όλα τα εκδοθέντα απ' αυτήν τιμολόγια τις χρήσεις 2012 και 2013 ως εικονικά στο σύνολό τους, ενώ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, εξέδωσε ένα τιμολόγιο στη χρήση 2012, καθαρής αξίας **4.000€**. και β) Το υπ' αριθ. .... **ΕΞ2020/09-07-2020** έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (ΔΟΥ Ηρακλείου αριθμός πρωτ. ..../15-07-2020), από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... με **ΑΦΜ:** ..... κρίθηκε ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα εκδοθέντα απ' αυτήν τιμολόγια ως

εικονικά στο σύνολό τους, ενώ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, εξέδωσε δύο τιμολόγια στη χρήση 2012, καθαρής αξίας 65.000€. Τα στοιχεία αυτά αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994, καθόσον αυτά περιήλθαν στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μετά το πέρας της κανονικής παραγραφής (πενταετίας), και είναι ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της καταρχήν οριζόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2012 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης, δεν οφείλεται στην εκούσια καταστροφή αυτών ή σε τυχόν επίκληση ελλείψεως υποχρέωσης διαφύλαξής τους, αλλά τουναντίον, καίτοι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους, η μη επίδειξη αυτών στον φορολογικό έλεγχο, οφείλεται σε λόγο ανωτέρας βίας (πλημμύρα) και, συγκεκριμένα ότι:

Η έδρα της ατομικής του επιχείρησης ήταν η «.....», όπου και τηρούσε νομίμως τα βιβλία και στοιχεία, μετά των σχετικών λογιστικών αρχείων προς επίρρωση δε αυτού προσκομίζει και επικαλείται την με υπ' αριθ. ....../05.03.2013 βεβαίωση περί μεταβολής εργασιών της ΔΟΥ Β' Ηρακλείου (Σχετ. 1), από την οποία προκύπτει ότι είχε νομίμως δηλωθεί η ανωτέρω ως διεύθυνση δραστηριότητάς του, καθώς και την υπ' αριθ. ....../05-03-2013 βεβαίωση εγκαταστάσεων εσωτερικού (Σχετ. 1Α), καθώς και την υπ' αριθ. ....../12.04.2013 βεβαίωση διακοπής εργασιών, (Σχετ. 2), από την οποία προκύπτει η διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης 12.04.2013. Περαιτέρω, προσκομίζει την από 08.09.2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Κρήτης (Σχετ. 3), καθώς και την υπ' αριθμ. ....../2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων (Σχετ. 4) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, από τα οποία προκύπτει ότι η επιχείρησή του τηρούσε βιβλία και στοιχεία νομίμως, είχαν δε αυτά ελεγχθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή, για δε τις διαπιστωθείσες πλημμέλειες / παρατυπίες είχαν επιβληθεί τα αναλογούντα πρόστιμα.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε κριθεί ότι συντρέχει υποχρέωση διαφύλαξης των τηρηθέντων από την ατομική του επιχείρηση βιβλίων και στοιχείων, εν προκειμένω, αδυνατεί για λόγο αναγόμενο σε ανωτέρω βία να παράσχει οιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο, δεδομένου ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεώς του, που όπως προαναφέρθηκε τηρούνταν νομίμως και προσηκόντως στη δηλωθείσα στο οικείο Μητρώο διεύθυνση (.....) υπέστησαν τεράστια καταστροφή, λόγω των σφοδρών καιρικών φαινομένων και της πλημμύρας, που έλαβε χώρα, στις 13.01.2015, στην ανωτέρω τοποθεσία, προς επίρρωση δε αυτών προσκομίζει και επικαλείται: α) την υπ' αριθ. ....../16.02.2017 απάντηση του Τμήματος Πολιτικής Προστασίας Π.Ε. Ηρακλείου επί της υπ' αριθ. ....../25.03.2017 αίτησής του, δια της οποίας του απεστάλη απόσπασμα για την εταιρεία συμφερόντων του ..... της συγκεντρωτικής καταστάσεως της Επιτροπής Α7 της Περιφέρειας Κρήτης καταγραφής και εκτιμήσεως ζημιών για τις επιχειρήσεις που επλήγησαν από την πλημμύρα της 13<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2015, που στάλθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών (Σχετ. 5), β) την υπ' αριθ. ....../15-02-2019 απάντηση της Διευθύνσεως Βιομηχανικής Πολιτικής - Τμήμα Μελετών, Αναλύσεων, Αξιολόγησης και Τεκμηρίωσης, Περιφερειακής Ανάπτυξης και Εξειδίκευσης με θέμα "αποζημίωση πληγείσων επιχειρήσεων από θεομηνίες άρθρου 36 Ν.2459/1997 (ΦΕΚ 17 /Α /1997), από τις πλημμύρες της 13<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2015 σε Περιοχές της Π.Ε. Ηρακλείου" επί της υπ' αριθ. ....../18-01-2019 αιτήσεώς του, δια της οποίας βεβαιώνεται ότι βάσει του με ημερομηνία 22-04-2016 Πρακτικού εκτιμήθηκε ζημία συνολικού ύψους 142.821,20 Ευρώ εκ των οποίων το ποσό των 20.235,20 Ευρώ αφορά σε Κτιριακές εγκαταστάσεις και το ποσό των 122.586,00 Ευρώ σε Εξοπλισμό (Σχετ. 6). γ) την υπ' αριθ. ....../11.01.2019 απόφαση της Γενικής Διευθύνσεως Οικονομικών Υπηρεσιών της Δ/σης Οικονομικής Διαχείρισης Τμήματος Εκτέλεσης Π.Δ.Ε. με την οποία αποφασίζεται η «εκκαθάριση - εντολή πληρωμής (άμεση πληρωμή) για την αποζημίωση της πληγείσας επιχειρήσεως με την επωνυμία «.....» από την πλημμύρα της 13<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2015 σε περιοχές της Περιφερειακής Ενότητας Ηρακλείου (Σχετ.7). δ) την υπ' αριθ. οικ. ....../08.10.2018 απάντηση στην από

02.10.2018 αίτησή του της Αυτοτελούς Διευθύνσεως Πολιτικής Προστασίας - Τμήμα Πολιτικής Προστασίας - Π.Ε. Ηρακλείου, με την οποία αποστέλλεται το Πρακτικό της Επιτροπής Α' της Περιφέρειας Κρήτης για την καταγραφή και εκτίμηση των ζημιών για τις επιχειρήσεις που επλήγησαν από την πλημμύρα της 13<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2015 και ειδικότερα για την επιχείρηση συμφερόντων του με την επωνυμία «.....» (Σχετ. 8). ε) την υπ' αριθ. πρωτ. ....../21.01.2015 χορήγηση έκθεσης αυτοψίας της Γενικής Διευθύνσεως Αναπτυξιακού Προγραμματισμού Περιβάλλοντος και Υποδομών Περιφερειακή Ενότητα Ηρακλείου - Διεύθυνση Τεχνικών Έργων, με την οποία επισυνάπτεται η υπ' αριθ. ....../19-01-2015 έκθεση αυτοψίας για την εκτίμηση και την καταγραφή των ζημιών στην επιχείρησή του (Σχετ. 9). στ) την με ημερομηνία 13.07.2020 Βεβαίωση της Γενικής Γραμματείας Πολιτικής Προστασίας - Αρχηγείο Πυροσβεστικού Σώματος - ΠΕ.ΠΥ.Δ. Κρήτης με την οποία βεβαιώνεται ότι «1. Την Τρίτη 13.01.2015 η Υπηρεσία μας κλήθηκε για παροχή βοήθειας (άντληση όμβριων υδάτων) στην επιχείρηση ..... στην περιοχή ..... 2. Λόγω των πλημμυρικών υδάτων που είχαν κατακλύσει την επιχείρηση και την ευρύτερη περιοχή ήταν αδύνατη και επικίνδυνη η προσέγγιση. Την επόμενη ημέρα 14.01.2015 η Υπηρεσία μας μετέβη στην εν λόγω επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι τα όμβρια ύδατα είχαν υποχωρήσει πλήρως και ως εκ τούτου δεν έγινε καμία ενέργεια από την Υπηρεσία μας [...]» (Σχετ. 10). Τέλος, προκειμένου να καταδειχθεί το μέγεθος της καταστροφής, που υπέστη η επιχείρησή του από την πλημμύρα, που έλαβε χώρα, προσκομίζεται το σχετικό φωτογραφικό υλικό από το οποίο προκύπτει αφενός ότι τα βιβλία και στοιχεία πράγματι υπήρχαν κι αφετέρου ότι αυτά καταστράφηκαν ολοσχερώς και είναι πλήρως δυσανάγνωστα. (Σχετ. 11Α, 11Β, 11Γ, 11Δ, 11Ε & Σχετικές φωτογραφίες βιβλίων).

Επειδή στα έγγραφα που προσκομίζει ο προσφεύγων, βεβαιώνεται η καταστροφή αρχειακού υλικού της εταιρείας ..... και όχι της ατομικής του επιχείρησης, ενώ ουδέποτε γνωστοποίησε στην αρμόδια ΔΟΥ, ως όφειλε, την καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης που ισχυρίζεται ότι βρίσκονταν στην ίδια διεύθυνση και επομένως οι ισχυρισμοί του ότι η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, πρέπει να απορριφθούν.

### **3) Επί της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει έλλειψη αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη αντιστροφή του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους αποδείξεως της υπόστασης αυτών, σε περίπτωση δε που συντρέχει λόγος εικονικότητας των ληφθέντων από την επιχείρησή του τιμολογίων, αυτή δεν μπορεί παρά να ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε:

α) Από την **συναλλακτικά ανύπαρκτη** ατομική επιχείρηση της ..... με **ΑΦΜ:** ....., κατά τη χρήση 2012, έλαβε ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας **4.000€**, το οποίο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υπομνήματα και είναι **εικονικό στο σύνολό του**, καθόσον αφορά ανύπαρκτες συναλλαγές και

β) Από την **συναλλακτικά ανύπαρκτη** επιχείρηση ....., έλαβε τα κατωτέρω τιμολόγια, τα οποία προσκομίστηκαν με το 1<sup>ο</sup> υπόμνημα και είναι **εικονικά στο σύνολό τους**, καθόσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους:

| Είδος στοιχείου | Αριθμός / Ημερομηνία | Καθαρή Αξία       | Φ.Π.Α             | Συνολική Αξία     |
|-----------------|----------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Τ.Π.Υ           | 0004 - 12/06/2012    | 10.000,00€        | 2.300,00€         | 12.300,00€        |
| Τ.Δ.Α           | 0006 - 12/06/2012    | 55.000,00€        | 12.650,00€        | 67.650,00€        |
| <b>Σύνολα</b>   |                      | <b>65.000,00€</b> | <b>14.950,00€</b> | <b>79.950,00€</b> |

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι

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

Επειδή, με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότριες των φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά το έτος 2012 φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και παράνομης αντιστροφής του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους απόδειξης, **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, **ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη** κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών και ειδικότερα, ως προς τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ....., προσκομίζει και επικαλείται μεταξύ άλλων και αντίγραφο του σώματος της εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης της υπ' αριθ. ....../15-06-2012 επιταγής της ....., ύψους 77.350€, σε διαταγή της εν λόγω ΑΕ, (Σχετ. 23).

Επειδή με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω

πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα προσκομισθέντα στοιχεία, προκύπτει ότι η εν λόγω ΑΕ φέρεται να πούλησε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με το υπ' αριθ. **6/12-06-2012** Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής καθαρής αξίας **55.000,00€**, πάγια στοιχεία, τα οποία πούλησε εντός της ίδιας χρήσης στη συγγενή επιχείρηση ..... με το υπ' αριθ. **4/31-12-2012** Δελτίο Αποστολής και **4/31-12-2012** Τιμολόγιο Πώλησης καθαρής αξίας **49.500,00€**, πλην όμως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία (βιβλίο παγίων) από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω πάγια στοιχεία δεν υπήρχαν όταν εκδόθηκε το ως άνω εικονικό στοιχείο και συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά αυτά αγοράστηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Συνεπώς, **δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).**

#### **4) Επί της αναδρομικής εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων**

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκδοθείσα υπ' αριθ. ....../2022 καταλογιστική πράξη της Φορολογικής Αρχής, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015, τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα, άλλως επί τα βελτίω μεταρρυθμιστέα, διότι εφαρμοστέες τυγχάνουν οι νεότερες διατάξεις, δυνάμει των οποίων δεν επιβάλλεται πλέον διοικητικό πρόστιμο για παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με την υπ' αριθ. **Ε 2042/2022** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων, κατόπιν έκδοσης της **ΣτΕ 2319/2021** και ειδικότερα ότι:

«Η παρούσα εγκύκλιος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις φορολογουμένων που έως 16/10/2015 υπέπεσαν στις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

1) Με την υπ' αρ. 2319/2021 Απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εκδόθηκε επί προδικαστικού ερωτήματος, κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης έχει πεδίο εφαρμογής και επί του κατά περίπτωση προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου για την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

2) Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε' - ΚΦΔ.

3) Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν

πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, επιβάλλεται, εφόσον είναι ευμενέστερο, το πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ.1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτήρα της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4) Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος».

**Επειδή**, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου στο σύνολο της συναλλαγής, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεση της παράβασης (ν. 2523/1997, ν. 4174/2013 ή ν. 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. ε' του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο ύψους **2.500€**, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **πρέπει να γίνει δεκτός**.

**5) Ως προς τον ισχυρισμό του εσφαλμένου προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχείρησής του εξωλογιστικά, με τον προσαυξημένο κατά 80% ΜΣΚΚ, λόγω του ότι το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του αφορούσε σε εργοληπτική κατασκευή δημοσίων τεχνικών έργων**

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι «παρانونόμως προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη της ατομικής του επιχείρησεως δυνάμει εξωλογιστικού προσδιορισμού με προσαυξημένο κατά 80% ΜΣΚΚ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν. 2238/1994, λόγω φερομένης λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων και δήθεν μη διαφυλάξεως ούτε επιδείξεως στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησεώς του, δεδομένου ότι, εν προκειμένω, συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34§4 του ν. 2238/1994 και, επομένως, τα καθαρά της κέρδη έπρεπε να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§5 του ως άνω νόμου. Ακόμη, όμως, κι αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, πρέπει να εφαρμοστούν οι αναφερόμενοι στη διάταξη της παραγράφου αυτής συντελεστές καθαρού κέρδους και, συγκεκριμένα, αυτός της περ. α', ήτοι συντελεστής 10% στα ακαθάριστα έσοδα, δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της αφορούσε σε δημόσια τεχνικά έργα. Τα υπόλοιπα έσοδα που αφορούν σε ιδιωτικά τεχνικά έργα με ίδια υλικά, συντρέχει και πάλι περίπτωση εφαρμογής της ίδιας διάταξης. Ακόμη κι αν ήθελε κριθεί ότι συντρέχει λόγος εφαρμογής της έτερης περιπτώσεως της παρ. 5 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, που αναφέρεται σε μη επίδειξη στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, περίπτωση, την οποία, σύμφωνα με τα ανωτέρω, αμφισβητεί, δεδομένου ότι η μη επίδειξη, όπως αναλυτικώς περιγράφεται στην παρούσα, δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του, αλλά σε γεγονός, που συνιστά λόγο ανωτέρας βίας, μη δυνάμενο να προβλεφθεί, τότε και στη χειρότερη περίπτωση, ο ανωτέρω συντελεστής 10% θα πρέπει να διπλασιαστεί και να εφαρμοστεί συντελεστής καθαρού κέρδους 20%. Και τούτο διότι οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 4, 5, που αναφέρονται στον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιχειρήσεων, που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων, ως ειδικότερες, αποκλείουν την εφαρμογή των λοιπών, γενικότερων, διατάξεων και, συγκεκριμένα, του άρθρου 32§2 του Ν. 2238/1994 και δεν αφήνουν περιθώριο εφαρμογής συντελεστή διαφορετικού από το 10% και, στη χειρότερη περίπτωση, ήτοι σε περίπτωση μη επιδείξεως στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, διπλασιασμού του (20%). Συνεπώς οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις της

Φορολογικής Αρχής, καθ' ό μέρος με αυτές προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη της επιχειρήσεώς του για τη χρήση 2012 με συντελεστή διαφορετικό από αυτόν της διατάξεως των παρ. 4 και 5 του άρθρου 34 Ν. 2238/1994, καίτοι πλήρως αποδεικνύεται ότι η συντριπτική πλειονότητα των εσόδων του αφορούσε σε δημόσια έργα, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, άλλως επί τα βελτίω μεταρρυθμιστές».

**Επειδή**, ο κυρωθείς με τον ν. 2238/1994 (Α' 151) Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, όριζε μεταξύ άλλων:

**Στο άρθρο 31** («Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος») ότι: «1) Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος [...],

**Στο άρθρο 32** («Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος») 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: [...]. 2) Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. [...] 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, [...] και

**Στο άρθρο 34** («Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων») ότι: «1) ... 2) ... 3) ... 4) Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής: α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται. β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης. [...] 5) Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα: α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή. β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30. [...] Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους **διπλασιάζονται**, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων

προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32». Εξάλλου, σύμφωνα με το **άρθρο 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων** (ΚΒΣ, π.δ. 186/1992, Α' 84), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, «1) [...], 2) [...], 3) [...], 4) Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ... β) ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) [...] ε) [...] στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, [...] ζ) [...] η) [...] θ) [...]». Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1052/2007** εγκύκλιο διαταγή του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν ερμηνευτικές οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3522/2006 (Α' 276), διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

**Άρθρο 12§1 περ. Ε)** «Με την παράγραφο 5 του νέου άρθρου 34 επεκτείνεται ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ο οποίος είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 2940/2001 για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, αλλοδαπές επιχειρήσεις κ.λ.π.) καθώς και για τις κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν, σε όλες ανεξαιρέτως τις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επομένως, μετά την έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων θα προσδιορίζουν τα καθαρά τους κέρδη με λογιστικό τρόπο, οι ατομικές επιχειρήσεις καθώς και όλοι οι υπόχρεοι της παρ. 4 του άρθρου 2 (προσωπικές εταιρείες, αστικές εταιρίες κ.λ.π.) που τηρούν τα πιο πάνω βιβλία του Κ.Β.Σ.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι **στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών** των εν λόγω επιχειρήσεων εφαρμόζονται οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους στα αντίστοιχα κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα: **α) για τα δημόσια τεχνικά έργα** ανεξάρτητα εάν τα υλικά που απαιτούνται για την εκτέλεση των έργων παρέχονται από τον εργολάβο ή από το φορέα που αναθέτει την εκτέλεση του έργου, εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους δέκα τοις εκατό (**10%**) στα ακαθάριστα έσοδα από την εκτέλεση των έργων αυτών, όπως ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 4 του νέου άρθρου 34 του ΚΦΕ, δηλαδή στα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης μειωμένα με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά, τα οποία αποτελούν έσοδα της χρήσης στην οποία αποδίδονται. **β) για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα** που εκτελούνται με υλικά του εργολάβου, εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους δώδεκα τοις εκατό (**12%**) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε, δηλαδή στα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η αρμόδια για τον έλεγχο της επιχείρησης Φορολογούσα Αρχή, για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης κατά τα οριζόμενα από τις ίδιες διατάξεις και γ) [...]

Οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους **διπλασιάζονται** στην περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από αυτή που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς και **στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των τεχνικών επιχειρήσεων κριθούν ανακριβή** και διαμορφώνονται: ο συντελεστής 10%, σε 20%, ο συντελεστής 12% σε 24% και ο συντελεστής

25% σε 50%. [...]. Επίσης, στην περίπτωση που τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παρ. 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον τα προκύπτοντα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τα πιο πάνω είναι μικρότερα από τα κέρδη που προσδιορίζονται από τον έλεγχο με λογιστικό τρόπο, τότε ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα. Σε κάθε περίπτωση όμως ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%. [...].»

**Επειδή**, από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός της δεν αρκεί η ύπαρξη ανωμαλιών ή πλημμελειών σε αυτά, αλλά απαιτείται προς τούτο όπως οι διαπιστούμενες πλημμέλειες καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τη σχετική με το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1411/2015). Στις περιπτώσεις δε που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα ασχέτως της συνδρομής ή μη υπαιτιότητας της τελευταίας ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και από ανωτέρα βία, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία (βλ. ΣτΕ 1163/2012, 1165-1171/2009, Δ.Ε.Α. 4436/2019 σκ.3). Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών επιχείρησης κατασκευής τεχνικών έργων επί ανεπαρκείας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της, είναι αποκλειστικώς εφαρμοστέα η διάταξη του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, ΣτΕ 331/2018.

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση η ελεγκτική αρχή αφού έλαβε υπόψιν της ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης και επιπλέον ότι η ατομική του επιχείρηση έλαβε κατά τη χρήση 2012 εικονικά τιμολόγια στο σύνολό της συναλλαγής και συγκεκριμένα από τις επιχειρήσεις: ..... (2 στοιχεία ύψους 65.000€) και ..... (1 στοιχείο ύψους 4.000€), έκρινε τα βιβλία της ως ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4,7 του Π.Δ 186/1992 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, εφαρμόζοντας επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων τον Μ.Σ.Κ.Κ 8405 = 25% “Εργολάβος εκσκαφών με μηχανικά μέσα” προσαυξημένο κατά 80%, ήτοι ποσοστό 45% (25% x 1,80) και υπολόγισε τα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού στο ποσό των 670.902,75€ (ήτοι δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 1.490.895,00€ x 45%), τα οποία ήταν και τα τελικά κέρδη ελέγχου, αφού λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων, ήταν ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

**Επειδή** με βάση την ανωτέρω νομολογία (ΣτΕ 331/2018) και τις οδηγίες της διοίκησης (ΠΟΛ. 1052/2007, ΠΟΛ. 1295/1997), ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και από το taxis, ασχολείται με την εκτέλεση τεχνικών έργων (εργασίες κατεδάφισης) και έχει έσοδα από την πώληση προϊόντων ύψους 1.405.240,00€ (ως σελίδα 14 της έκθεσης ελέγχου), δεδομένου ότι τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή, έπρεπε να γίνει όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ - ν. 2238/1994, αλλά με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου κώδικα, εφαρμόζοντας επί των ακαθαρίστων εσόδων τους συντελεστές που αναφέρονται εκεί (ήτοι για δημόσια έργα 10% και για ιδιωτικά έργα 12%), προσαυξημένους κατά 100%. Άλλωστε και με βάση τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία προκύπτει ειδικότερα ότι τα ακαθάριστα έσοδά της προέρχονται από την εκτέλεση δημοσίων έργων ύψους 1.167.560€, από την εκτέλεση ιδιωτικών έργων ύψους

**237.680€ και έσοδα από εμπορία ύψους 85.655€, και στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, αυτά έπρεπε να υπολογιστούν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου κώδικα.**

**6) Επί της παράβασης στο φορολογικό έτος 2022 για τη μη επίδειξη στον έλεγχο των βιβλίων του έτους 2012 που ζητήθηκαν μετά από πρόσκληση**

Επειδή καταλογίστηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. ε' του ΚΦΔ, ύψους 2.500€ στο φορολογικό έτος 2022 γιατί δεν επέδειξε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του έτους 2012 που ζητήθηκαν με την υπ' αριθ. ....../2021 πρόσκληση,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ. ....../2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, λόγω μη συνεργασίας του κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και μη προσκομίσσεως των τηρουμένων βιβλίων και εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση, τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα, δεδομένου ότι η μη προσκόμιση δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του ή πρόθεσή του αποκρύψεως αυτών, αλλά σε γεγονός ανωτέρας βίας, μη δυνάμενο να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα άκρας επιμελείας και συνέσεως (πλημύρα).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21§2 του ΚΒΣ - Π.Δ 186/1992 (Α' 84) οριζόταν για την κρινόμενη χρήση 2012 ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «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», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»,

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης» και με τις δε διατάξεις του άρθρου 36§2 του ίδιου κώδικα ότι: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 [πενταετία] παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, (β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη

διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, (γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, (δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α [...], (ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63Β, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι τα βιβλία, τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο χρόνο παραγραφής που είναι η πενταετία από την λήξη του φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης και μόνο όταν συντρέχουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ΚΦΔ παρατείνεται ο χρόνος διαφύλαξής τους, γεγονός που σημαίνει ότι όταν συντρέχουν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου (φοροδιαφυγή), δεν παρατείνεται ο χρόνος διαφύλαξης στη δεκαετία.

Περαιτέρω, και από τις προγενέστερες διατάξεις (ΚΒΣ – ΚΦΑΣ) επίσης συνάγεται ότι τα βιβλία, τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο χρόνο κανονικής παραγραφής που είναι η πενταετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι με την παρούσα δεν έχουν γίνει δεκτοί οι επικαλούμενοι λόγοι ανωτέρας βίας, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πρόσκλησης του ελέγχου (07/12/2021 και 13/12/2021), είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2012, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν πρέπει να επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο γίνεται δεκτός.

## **7) Επί του προσδιορισμού των κερδών στη φορολογία εισοδήματος**

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 62 και επόμενες), τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, «λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη επίδειξης των βιβλίων και των στοιχείων στον φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας» και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), καθόσον «όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα έπρεπε να πραγματοποιηθούν δεν έγιναν λόγω της μη προσκόμισης των τηρούμενων βιβλίων και φορολογικών στοιχείων και συνεπώς, καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσης».

Επειδή ως προς τον λόγο της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2012, που ζητήθηκαν μετά από πρόσκληση στις 07/12/2021, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, καθόσον, όπως αναλύθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πρόσκλησης, είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση και συνεπώς η εν λόγω μη επίδειξη δεν μπορεί από μόνη της να οδηγήσει σε ανακρίβεια των βιβλίων και εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Περαιτέρω, ως προς τον λόγο της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν αυτά είναι μεγάλης έκτασης ή αν επηρεάζουν σημαντικά τα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα, ενώ λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος έκρινε ότι καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ 186/1992 – ΚΒΣ (Α' 84), όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση 2012, οριζόταν ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης

κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ..., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ) ..., η) ..., θ) ... . Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο** των φορολογικών υποχρεώσεων, ...»

**Επειδή** για την εφαρμογή της εξωλογιστικής μεθόδου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών εμπορικής επιχείρησης, δεν αρκεί η διαπίστωση ανωμαλιών και πλημμελειών στα απ' αυτήν τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, αλλά απαιτείται να κρίνεται και μάλιστα αιτιολογημένα από την φορολογική αρχή, και σε αμφισβήτηση της κρίσης αυτής από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, ότι συνεπεία των ανωμαλιών και πλημμελειών τούτων καθίσταται ανέφικτος και όχι απλώς δυσχερής ο έλεγχος των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής και ο προσδιορισμός με τη λογιστική μέθοδο, με βάση τα δεδομένα των βιβλίων της, των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Εκ τούτου παρέπεται ότι δεν αποκλείεται, παρά την διαπίστωση πλημμελειών στα από την επιχείρηση τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, να προσδιορισθούν λογιστικώς τα αποτελέσματά της, εφόσον, [...], οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες δεν καθιστούν ανέφικτη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων των εις τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως εγγραφών και την εφαρμογή της λογιστικής μεθόδου για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της. (ΣτΕ 1513/1991, τμήμα Β')

Εξάλλου, σε περίπτωση υπάρξεως **περισσοτέρων κλάδων στην επιχείρηση**, ανεπάρκειες που αφορούν τον ένα κλάδο της επιχείρησης, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και των υπολοίπων κλάδων. Αν επομένως στην έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται παραλείψεις και πλημμέλειες οι οποίες σύμφωνα με τον ΚΒΣ δεν αποτελούν παραβάσεις, θα πρέπει εν πάση περιπτώσει να προσδιορισθεί **λογιστικώς το εισόδημα του κλάδου αυτού** (άρθρο 39§9 εγκυκλίου 3/1992 ΚΒΣ).

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης του έτους 2012, ενώ προσκόμισε στην υπηρεσία μας τα αντίγραφα των εκδοθέντων από την ατομική του επιχείρηση φορολογικά στοιχεία, τα οποία τεκμαίρεται ότι έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της, δεδομένου ότι υφίσταται συμφωνία των εσόδων που προσκομίστηκαν με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η ίδια και οι τρίτοι, και περαιτέρω η ελεγκτική αρχή δεν αναφέρει **αν η λήψη των εικονικών είναι μεγάλης έκτασης ή αν επηρεάζουν σημαντικά τα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα**, αλλά λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων ότι καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός,

**Επειδή** με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 331/2018) και τις οδηγίες της διοίκησης (ΠΟΛ. 1052/2007, ΠΟΛ. 1295/1997), ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία ασχολείται με την εκτέλεση τεχνικών έργων, δεδομένου ότι τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή, έπρεπε να γίνει **όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ - ν. 2238/1994, αλλά με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου κώδικα**, εφαρμόζοντας επί των ακαθαρίστων εσόδων τους συντελεστές που αναφέρονται εκεί (ήτοι για δημόσια έργα 10% και για ιδιωτικά έργα 12%), προσαυξημένους κατά 100%,

**Επειδή** από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, καθόσον ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, ούτε κρίθηκε αν η αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης ή αν επηρεάζουν σημαντικά τα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα και ο έλεγχος δύναται να διενεργηθεί εκ νέου λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων,

ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι: «**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. .... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

**Επειδή** η υπ' αριθ. .... /**19-04-2022** Πράξη προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ ύψους 2.500€, που αφορά τη μη επίδειξη στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που ζητήθηκαν μετά από πρόσκληση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο 5 της παρούσας **ακυρώνεται**, ενώ η υπ' αριθ. .... /**19-04-2022** Πράξη προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και άρθρου 66§5 περ. ε' του ΚΦΔ ύψους 27.600€, **τροποποιείται** στο ποσό των **2.500€**.

### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της από **03/06/2022** και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ** ....., διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών εργασίες κατεδάφισης, με έδρα το ....., με:

- ✓ την **ακύρωση** της υπ' αριθ. .... /**19-04-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης,
- ✓ την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. .... /**19-04-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **χρήσης 2012**, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης,
- ✓ την **ακύρωση** της υπ' αριθ. .... /**19-04-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

### **ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ**

- ✓ Πράξη προστίμου .... /**19-04-2022** ποσό **μηδέν (0)**
- ✓ Πράξη προστίμου .... /**19-04-2022** ποσό **2.500€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ**

**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.