



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/09/2018

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

Αριθμός απόφασης: 1555

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 12/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./07.03.2018 (και της αντίστοιχης όμοιας/13.03.2018) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ./07.03.2018 (και της αντίστοιχης όμοιας/13.03.2018) πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

γ) της υπ' αριθ./05.03.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2008,

δ) της υπ' αριθ./07.03.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

ε) της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./07.03.2018 (και την αντίστοιχη όμοια/13.03.2018) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018, την υπ' αριθ./07.03.2018 (και την αντίστοιχη όμοια/13.03.2018) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, την υπ' αριθ./05.03.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008, την υπ' αριθ./07.03.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 και την υπ' αριθ./07.03.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Επί της από 12/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./07.03.2018 (και την αντίστοιχη όμοια/13.03.2018) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2018 αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Με την υπ' αριθ./07.03.2018 (και την αντίστοιχη όμοια/13.03.2018) πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

πρόστιμο ποσού 1.160,00€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.900,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων από τις περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κυρώσεων, ήτοι 2.900,00€ x 40%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 07/03/2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./05.03.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.217,60€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 608,80€ και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 444,42€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.270,82€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.900,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 07/03/2018 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./07.03.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, φόρος ποσού 1.045,83€ πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 522,91€ και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 381,73€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.950,47€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 551,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών και τη μη αναγνώριση της αξίας και του Φ.Π.Α. του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 07/03/2018 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ./07.03.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 275,50€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 551,00€, παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 κύρωσης, ήτοι 551,00€ x 50%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 07/03/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.12.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.
2. Μη νόμιμες και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω πλάνης περί τα πράγματα. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση της συναλλαγής).
3. Νόμιμη η έκπτωση του φόρου εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η μη άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου αντιβαίνει στην κοινοτική οδηγία 2006/112.
4. Εσφαλμένη, μη νόμιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων. Δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
5. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) λόγω καλοπιστίας του προσφεύγοντος ως λήπτη. Εφαρμογή της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.
6. Ακυρωτέες οι πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ και ΚΦΔ λόγω διπλής επιβολής των ίδιων ακριβώς προστίμων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που*

αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

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

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α)..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος....».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και έγινε δεκτό ότι: «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 καθόσον 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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.)...».

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..... 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, με το άρθρο 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, για το υπό κρίση οικονομικό έτος, από το σύστημα Taxis προκύπτει ότι έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικής ΦΠΑ. Περαιτέρω, ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (αυτοέλεγχο).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων επιχείρηση – Α.Φ.Μ. και λήπτη τον προσφεύγοντα, που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής με το υπ' αριθ. πρωτ./06.04.2017 έγγραφό της κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2016 ΕΜΠ/28.11.2016 εγγράφου της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας. Το ανωτέρω αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου κατά την υπαγωγή της στις διατάξεις του αυτοελέγχου. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 05/03/2018 και 07/03/2018 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994, 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 και 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του**

επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

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

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 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, σύμφωνα με την από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση – Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων και το εκδοθέν στοιχείο προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της, και κατά συνέπεια και με τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα:

- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ. 20 του Π.Δ. 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),
- καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, οι τραπεζικές

κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων και

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης – Α.Φ.Μ., προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 του ν.3888/2010.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματοποίησης της συναλλαγής που περιγράφεται στο υπ' αριθ. 18975/30.03.2007 Τιμολόγιο Πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησης – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 551,00€. Για την αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου περί εικονικότητας της συναλλαγής, ενδεικτικά αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δύνατο να προσκομίσει φορολογικά στοιχεία πώλησης των αναγραφόμενων στο υπό κρίση τιμολόγιο εμπορευμάτων εκδόσεως του ιδίου διότι ο προσφεύγων διενήργησε αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί της μη εικονικότητας του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου και περί πλημμελούς ελέγχου, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση κρίθηκε ότι το υπ' αριθ. 18975/30.03.2007 Τιμολόγιο Πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησης – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 551,00€ αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή και επομένως, δεν αποτελεί νόμιμο φορολογικό στοιχείο ως προς την ουσία του προκειμένου να ασκηθεί νόμιμα το δικαίωμα έκπτωσης.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί νόμιμης άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του αναλογούντος φόρου εισροών, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων

σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,..... 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,....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:..... 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....». Εν προκειμένω, η διαπραχθείσα παράβαση (χρήση εικονικών άνω των 880,00€) εμπίπτει στις εξαιρέσεις της προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου τα βιβλία του προσφεύγοντος δεν κρίνονται εκ του νόμου επαρκή και ακριβή αλλά η κρίση επί του κύρους των βιβλίων διενεργείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα

οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή δεν προέβαλε ουδεμία αιτιολογία περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης που καθιστούν το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο και επισφαλές, ενώ απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή και προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος επιβάλλοντας επιπροσθέτως τις κυρώσεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ. 2 του ν.2238/1994. Η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 2.900,00€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, ανέρχεται επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 65.110,87€ σε ποσοστό 4,45%. Η παρατυπία αυτή, αν και υπερβαίνει τα όρια που θέτει η παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, δε δύναται να χαρακτηριστεί εκτεταμένη και μεγάλης έκτασης και επιπροσθέτως, ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός και συνεπώς, τα βιβλία του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή και τα αποτελέσματα επαναπροσδιορίζονται λογιστικώς, με την αφαίρεση από τις συνολικές αγορές, της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου με αριθμό 18975/30.03.2007 Τιμολογίου Πώλησης, καθαρής αξίας 2.900,00€ και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εκ 551,00€ του ανωτέρω στοιχείου από τον ΦΠΑ των εκροών στην εν λόγω φορολογία.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και ανατιολόγητης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό και λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης ήταν 65.110,87€,
2. η απογραφή έναρξης βάσει δήλωσης είχε διαμορφωθεί στο ποσό 5.236,78, οι αγορές της κρινόμενης χρήσης ανήλθαν, αφαιρουμένου του ληφθέντος εικονικού στοιχείου, στο ποσό των 42.448,11€, η δε απογραφή λήξης στο ποσό των 4.244,81€ και συνεπώς, το κόστος πωληθέντων στο ποσό των 43.440,08€,

τα οικονομικά αποτελέσματα του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφαση - ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	65.110,87	65.110,87	0,00
Προσαύξηση 4%	2.604,43		-2.604,43
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	67.715,30	65.110,87	-2.604,43
Κόστος Πωληθέντων		43.440,08	43.440,08
Διάφορα έξοδα		9.703,98	
Εξωλογιστικός ΣΚΚ (16% x 80%)	28,80%		
Καθαρά κέρδη	19.502,00	11.966,81	-7.535,19
Φορολογητέα κέρδη	19.502,00	11.966,81	-7.535,19

Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	4.079,22	4.079,22	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	15.422,78	7.887,59	-7.535,19
Φόρος που βεβαιώθηκε	0,00	0,00	0,00
Κύριος φόρος για καταβολή	1.217,60	0,00	-1.217,60
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	608,80	0,00	-608,80
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	444,42	0,00	-444,42
Σύνολο για καταβολή	2.270,82	0,00	-2.270,82

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..... ».

Επειδή, σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό και λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

1. το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζεται λογιστικά, και
 2. το υπ' αριθ. 18975/30.03.2007 Τιμολόγιο Πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησης – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 551,00€ αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή και, επομένως, δεν αποτελεί νόμιμο φορολογικό στοιχείο και δεν μπορεί να ασκηθεί νόμιμα το δικαίωμα έκπτωσης,
- οι φορολογητέες εκροές και εισροές του προσφεύγοντος και ο φόρος αυτών διαμορφώνονται ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	67.715,30	65.110,87	-2.604,43
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	67.715,30	65.110,87	-2.604,43
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	12.865,91	12.371,07	-494,84
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	11.820,07	11.820,07	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.045,83	551,00	-494,83
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	522,91	275,50	-247,41
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	381,73	201,12	-180,61
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.950,47	1.027,62	-922,85

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και

κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...». Περαιτέρω, με το άρθρο 79 του ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...».

Επειδή, δε νοείται καλή πίστη στη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν η εικονικότητα έγκειται στην πραγματοποίηση της συναλλαγής ή στην αξία αυτής, παρά μόνο όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη στοιχείου (ΠΟΛ.1249/21.11.2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση κρίθηκε ότι το υπ' αριθ. 18975/30.03.2007 Τιμολόγιο Πώλησης, εκδόσεως της επιχείρησης – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.900,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 551,00€ αφορά εικονική στο σύνολό της συναλλαγή και επομένως, ορθώς επεβλήθη η προβλεπόμενη από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωση.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει αποταμιευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. (σχετ. §223 Εγκ. 40/1977, §32.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεών του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, όπως προελέχθη στο ανωτέρω σκεπτικό, το πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο

φόρο, όπου εκρίθη ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου λόγω μη εκπλήρωσης των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (χωρίς να τίθεται θέμα καλής πίστης του λήπτη, καθόσον η εικονικότητα έγκειται στην πραγματοποίηση της συναλλαγής).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντας περί μη νόμιμης και εσφαλμένης επιβολής προστίμων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 63 του ν.4174/2013 και της εκδοθείσας κατ' εφαρμογή αυτών ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

Επειδή, με το άρθ. 30 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: *«Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης...»*. Επειδή, στο άρθρο 45 του ανωτέρω νόμου απαριθμούνται ρητώς οι εκτελεστοί τίτλοι, που στην περίπτωση της επιβολής των προστίμων είναι οι αντίστοιχες πράξεις. Από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι, εν αντιθέσει προς τα προ Κ.Φ.Δ. ισχύοντα, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου προσδιορίζεται, αλλά και είναι εισπρακτέα ταυτοχρόνως η φορολογική οφειλή. Η καταχώρηση δε της πράξης στα βιβλία που τηρεί η φορολογική διοίκηση υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς λογιστικής παρακολούθησης της πράξης από τα όργανα της Διοίκησης και δεν συνδέεται με το κύρος και την νομιμότητα της πράξης ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή τόσο κατά της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, όσο και κατά της υπ' αριθ./13.03.2018 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και της υπ' αριθ./13.03.2018 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ οι οποίες είναι όμοιες, αντιστοίχως, των πρώτων και αφορούν στην επιβολή κυρώσεων επί των ιδίων παραβάσεων. Οι προαναφερθείσες αποφάσεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν ουσιαστικά για λόγους διεκπεραίωσης και αποτελούν μέρος της διαδικασίας που ακολούθησε την

έκδοση της εκτελεστής πράξης, δηλαδή των υπ' αριθ./07.03.2018 και/07.03.2018 πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΚΦΔ αντίστοιχα, προκειμένου να διενεργηθεί η νομότυπη ταμειακή βεβαίωση σε βάρος του προσφεύγοντος, καθώς δεν υπάρχει διασύνδεση – λειτουργικότητα στα συστήματα elexis και taxis. Σε κάθε περίπτωση δε, δεν τίθεται θέμα διπλής βεβαίωσης του ίδιου προστίμου, καθώς τα εν λόγω πρόστιμα βεβαιώθηκαν μια φορά με τους ΑΧΚ .../.../10.04.2018 και .../.../10.04.2018 αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των πράξεων λόγω επιβολής του ίδιου προστίμου δύο φορές προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./12.04.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./05.03.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
4. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./07.03.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ,
5. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./07.03.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Η υπ' αριθ./07.03.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	250,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./07.03.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	1.160,00€
----------	-----------

Η υπ' αριθ./05.03.2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους
2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα	15.422,78 €	7.887,59 €	7.535,19 €
Κύριος Φόρος	1.217,60 €	0,00 €	-1.217,60 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	608,80 €	0,00 €	-608,80 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	444,42 €	0,00 €	-444,42 €
Σύνολο για καταβολή	2.270,82 €	0,00 €	-2.270,82 €

Υπ' αριθ./07.03.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	1.045,83 €	551,00 €	-494,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	522,91 €	275,50 €	-247,41 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	381,73 €	201,12 €	-180,61 €
Σύνολο για καταβολή	1.950,47 €	1.027,62 €	-922,85 €

Η υπ' αριθ./07.03.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	275,50€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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