



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

21/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2561

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

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

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

4. Την από **22.12.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:....., κατοίκου οδός Τ.Κ. κατά **α)** της με αριθ./**14.11.2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 2004 με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 7.435,23 ευρώ (κύριος φόρος 3.379,65 + προσαυξ. 4.055,58). **β)** της με αριθ./**14.11.2016** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΕΛΠ (αρθ.7 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 2004 με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο 1.877,58 ευρώ και **γ)** της με αριθ./**14.11.2016** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ**

Ν.ΙΩΝΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 2004 με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 10.138,95 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό α)/14.11.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, β)/14.11.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.7 Ν.4337/2015 και γ)/14.11.2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ για την χρήση 2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 22.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αρ./14.11.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α κ. Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ν.ΙΩΝΙΑΣ** , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό 7.435,23 ευρώ (κύριος φόρος 3.379,65 + προσαυξ. 4.055,58) για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2004.
- Με την αρ./14.11.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΕΛΠ (αρθ.7 Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ διαχ/κής περιόδου 2004 με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο 1.877,58 ευρώ, ίσου με το 10% της απόκρυψης φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 7 §3 ε' του ν. 4337/2015.
- Με την αρ./14.11.2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ** διαχ/κής περιόδου 2004 με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 10.138,95 ευρώ Ο προσφεύγων είχε περαιώσει την εν λόγω χρήση με την διαδικασία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 με το υπ' αριθ. Σημείωμα Περαιώσης ,το οποίο και εξοφλήθη.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της από 17/12/2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας «Εισοδήματος ,Φ.Π.Α Λοιποί φόροι και εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων» της ΔΟΥ Ν.ΙΩΝΙΑΣ με αφορμή το/19-12-2013 Υπ. Σημειώματος ΣΔΟΕ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Κατά των ανωτέρω ο προσφεύγων κατέθεσε την/22.12.2016 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

Οι πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, εκτός των άλλων και για τους πιο κάτω λόγους:

Τυπικοί λόγοι

- *Εχει περαιώσει την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 .*

- Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του -άρθρου 68§2 του Ν, 2238/94 και για τον λόγο αυτό δεν εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ. Ν. Ιωνίας, συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου. Ειδικότερα, με την έκθεση ελέγχου, και στο κεφάλαιο περί της αιτίας του ελέγχου στην φορολογία ΦΠΑ, προβάλλεται ο ισχυρισμός περί περιελεύσεως σε αυτόν συμπληρωματικών στοιχείων.
- Ενώ ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ισχυρίζεται ότι ελάβε και καταχώρησε στα τηρουμένα βιβλία της ατομικtis εταιρείας έξι (6) τιμολόγια εικονικά στο σύνολο τους, ταυτόχρονα στην σελίδα 20 της έκθεσης ελέγχου περί (ουρολογίας εισοδήματος, βεβαιώνει ότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία
- Ενώ βεβαιώνει την μη προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων, εν τούτοις δεν επιβάλλει κυρώσεις για την αιτία αυτή αφού είναι σε γνώση του ότι δεν είχαμε υποχρέωση για την διαφύλαξη αυτών, όπως τούτο ρητά ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 12§5 του Ν. 3888/2010.
- Ενώ δεν προσκομίσθηκαν τα. βιβλία και τα στοιχεία, εν τούτοις κρίνει αυτά ως ανακριβή.
- Η κοινοποίηση πράξεων και ο καταλογισμός προστίμων για την περίοδο αυτή (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004) έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή μετά την 31/12/2009.
- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ουδέποτε απέδειξε την μείωση του φόρου εισροών της χρήσεως 2004 αφού ουδέποτε έλαβε γνώση των βιβλίων και των στοιχείων της χρήσεως αυτής ούτε και απέδειξε τον χρόνο έκδοσης ενός εκάστου φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της Αωνύμου Εταιρίας το περιεχόμενο των οποίων θεωρεί ως εικονικό. Για την εικονικότητα των στοιχείων αυτών, δεν έχει αποδείξει η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, αλλά επικαλείται όσα διαλαμβάνονται στο πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ, το οποίο όπως και τα φορολογικά αυτά στοιχεία.

Ουσιαστικοί λόγοι ακυρότητας :

- Όπως και στην έκθεση ελέγχου περί φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, βεβαιώνεται, τα καθαρά κέρδη της ατομικής μας επιχείρησης (δημόσιας τεχνικά έργα), προσδιορίζονται σε κάθε περίπτωση, εξωλογιστικά ήτοι με την εφαρμογή Συντελεστού Καθαρού Κέρδους επί της αξίας των πιστοποιούμενων έργων.
Επομένως δαπάνες του είδους αυτού δηλαδή λήψη δαπανών με εικονικό περιεχόμενο δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα του εισοδήματος.
- Την απόδειξη περί της εικονικότητας των στοιχείων, επί υπαρκτών φορολογικώς «προσώπων» έχει η φορολογική αρχή. Στην επιχείρηση αυτή δηλαδή των τεχνικών επιχειρήσεων, τα καθαρά κέρδη των οποίων προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο ήτοι με την εφαρμογή Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (μη έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα) ποιο θα ήταν το όφελος της εάν επρομηθεύετο εικονικά φορολογικά στοιχεία από υπαρκτά φορολογικώς πρόσωπα, με αντάλλαγμα τον ΦΠΑ προκειμένου να μειώσει ισόποσα τον ΦΠΑ προς απόδοση στο Δημόσιο;»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. **68 του ν. 2238/94** φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή στο άρθρο **84 παρ.1 του ν.2238/1994** ορίζεται: « 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.**62 Ν.4174/2013** ορίζεται ότι « Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως **και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.**

Επειδή το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί με το άρθρο 11 του ν.3513/2006 παρατάθηκαν μέχρι 31/12/2008 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν-λήγουν την 31/12/2006 και 31/12/2007, Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000 και 2001 για δύο και ένα έτη αντίστοιχα και πλέον οι χρήσεις αυτές, μαζί με τη χρήση 2002, παραγράφονται την 31/12/2008 (σχετ.εγκ.ΠΟΛ.1145/21.12.2006).

Επειδή σύμφωνα με τον νόμο **Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. 194.Τ.Α'.25.09.2008)**,η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000 και 2001 και 2002 κατά ένα έτος και πλέον οι χρήσεις αυτές , μαζί με την χρήση 2003 , παραγράφονται την **31/12/2009**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ν. 3790/2009** (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) περί παράτασης παραγραφής ορίζεται ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010.** Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης

ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 92 παρ. 3α του ν.3862/2010 «Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 καταργείται».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7 του ν.3888/2010** Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 4 παρ. 7 του ν.3899/2010 «Το δεύτερο εδάφιο της παρ.7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α) καταργείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011** «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθ. 2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι **31/12/2013**.

Επειδή σύμφωνα με **άρθρου 22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 **παρατείνονται κατά δύο έτη** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις **31.12.2013**.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.22 Ν.4337/15** ορίζεται ότι :Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** από τη λήξη τους **για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή σύμφωνα τις διατάξεις του του άρθρου 97 παρ. 2 του Ν.4446/2016 προβλέπεται ότι:

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής προς έκδοση και κοινοποίηση Πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α. καθώς και των προστίμων για το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2005, **δεν παραγράφεται πριν την 31/12/2017.**

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./17.12.2015 εντολή ελέγχου στην υπάλληλο ο χρόνος παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων παρατείνεται μέχρι 31/12/2017.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και

την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, **όσον 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, ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣτΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή σύμφωνα με την υπ. αριθ. **1404/2015 γνωμοδότηση 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 επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επικείμενη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου».

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από την καθαρής αξίας 18.775,80 ευρώ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό της , προήλθαν κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στίς από 14.11.2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου «Εισοδήματος ,Φ.Π.Α Λοιποί φόροι και εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων», της ΔΥΟ Ν.ΙΩΝΙΑΣ και στις ελεγκτικές επαληθεύσεις του λεπτομερούς ενημερωτικού σημειώματος του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου και σύμφωνα με την από 18/02/2014 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής:

Στη χρήση 2004 η ελεγχόμενη «.....» φαίνεται να μην έχει λάβει κανένα φορολογικό στοιχείο, αντίθετα φαίνεται να έχει εκδώσει χίλια πεντακόσια εβδομήντα τέσσερα (1.574) φορολογικά στοιχεία αξίας δέκα έξι εκατομμυρίων τριακοσίων είκοσι τριών χιλιάδων, εκατόν εννενήντα οκτώ ευρώ και δέκα τρία λεπτά (16.323.198,13€).

Στη χρήση 2005 δεν βρέθηκαν στοιχεία δηλούντων για συναλλαγές με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Στη χρήση 2006 φαίνεται να έχει λάβει ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας τετρακοσίων είκοσι δύο ευρώ και σαράντα λεπτά (422,40€) ενώ αντίθετα φαίνεται να έχει εκδώσει ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας είκοσι τριών χιλιάδων τριακοσίων σαράντα ευρώ και εξήντα δύο λεπτά (23.347,62€).Επιπλέον :

1) Ως έδρα της επιχείρησης και προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, δηλώθηκε η διεύθυνση, χωρίς ποτέ να λειτουργήσει εκεί επιχείρηση και να αποθηκεύσει εκεί εμπορεύματα δηλαδή το κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν λειτουργούσε.

2)Το γεγονός ότι ποτέ δεν απασχολούσε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.

3)Το γεγονός ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν έχει υποβάλει Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ούτε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της.

4) Η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 09-04-2003. Για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν έχει υποβάλει όπως προαναφέρθηκε Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών, ενώ από κανένα στοιχείο ή έγγραφο δεν προκύπτει εισαγωγή εμπορευμάτων, ούτε από την έρευνα στο υποσύστημα VIES της 14ης Δ/σης Φ.ΠΑ. δεν προέκυψε ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, δηλαδή οι αγορές της όπως αναφέρεται παραπάνω είναι μηδαμινές σε σχέση με τις πωλήσεις της.

5) Δεν βρέθηκαν φορτωτικά έγγραφα.

6)Τόσο ο Πρόεδρος και Διευθύνων σύμβουλος όσο και τα δύο μέλη του Δ.Σ. δεν βρέθηκαν ποτέ στις δηλωμένες διευθύνσεις κατοικιών, (έχουν φύγει σε άγνωστες διευθύνσεις) και δεν έχουν υποβάλει ατομικές δηλώσεις Φ.Ε. τα τελευταία χρόνια.

Μόνο στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο κοινοποιήθηκε η με αρ. 1474/2013 Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στη διεύθυνση κατοικίας του στο χωριό, η οποία θυροκολλήθηκε την 9/12/2013, ο οποίος μέχρι την σύνταξη της παρούσας Έκθεσης δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την παραπάνω Πρόσκληση, ούτε προσήλθε προκειμένου να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την λειτουργία της ελεγχόμενης Α.Ε.

7) Η εξόφληση σχεδόν της υποχρέωσης που δημιούργησαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έγινε τοις μετρητοίς, έρχεται σε αντίθεση με τα συνήθη εμπορικά και συναλλακτικά ήθη, τα οποία σχεδόν στο σύνολο τους εξοφλούν τις όποιες υποχρεώσεις μίας κάποιας αξίας, συνήθως άνω των 1.000,00 € με μεταχρονολογημένες επιταγές.

8) Η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ).

Απο την εκτίμηση δε των πραγματικών περιστατικών και επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και έκρινε ότι οι **συναλλαγές είναι εικονικές ως προς την συναλλαγή.**

Επειδή ο προσφεύγων έχει περαιώσει για την χρήση 2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 αποδεχόμενος το υπ. αριθ./2008 εκκαθαριστικό σημείωμα της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, το οποίο έχει εξοφλήσει και κατά συνέπεια αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005.

Επειδή με την υπ.αριθ. πρωτ./14-04-2016 Πρόσκληση ζητήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης αλλά δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ουδέποτε απέδειξε τη μείωση του φόρου εισροών της χρήσεως 2004 αφού ουδέποτε έλαβε γνώση των βιβλίων και των στοιχείων της χρήσης ,όπως αναφέρεται στην από 14/11/2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. στη σελ. 17 σύμφωνα με την οποία «... Λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά:

- Αφενός στο υπ. αριθ. πρωτ./19-12-2013 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής καθώς και στην από 18-02-2014 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΕΠΕΞΑΡΓΑΣΙΑΣ Εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε., για την εταιρεία «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ....., βάσει των οποίων, τα εν λόγω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους

-Από τα στοιχεία που αντλήθηκαν από το πληροφοριακό σύστημα του TAXIS, προκύπτει ότι στην Συγκεντρωτική Κατάσταση πελατών - προμηθευτών που υπέβαλε ο ελεγχόμενος για τη διαχειριστική περίοδο 2004, περιλαμβάνονται τα ανωτέρω επίμαχα έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας € 18.775,80 και κατά συνέπεια τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης και έκανε χρήση αυτών με αποτέλεσμα να μην αποδώσει τον αναλογούντα φόρο ΦΠΑ.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο **19 παρ. 1 εδάφ. α΄ του Ν. 2523/97** δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.30 παρ. 4δ του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ**

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,

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.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.30 παρ.γ ν.2238/94 (ΚΦΕ)**

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 32 παρ.1 και 2 του Ν.2238/94**

Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

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.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση οι διαπιστωθείσες από την ελεγκτική αρχή παρατυπίες και παραλείψεις στην χρήση 2004 ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό 3,7 % επί των ακαθάριστων εσόδων ποσού 506.978,87 ευρώ), ορθώς τα βιβλία **κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελεσματα εξωλογιστικά.**

Επειδή η με αριθ./14-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε με βάση τη **ΔΕΛ Α ΕΞ 25-02-2014 (ΦΕΚ Β'/05-03-2014)**, «Τύπος οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων(**2**)και **37 του Ν.4174/2013** που ορίζεται ότι:

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28§2 του Ν.4174/2013** ρητά ορίζουν τα εξής:

« Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου ».

Επειδή κοινοποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης με την από 14/11/2016 συνημμένη Έκθεση Ελέγχου έγινε την 02/12/2016 ενώ όπως αναφέρεται ανωτέρω, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής προς έκδοση και κοινοποίηση Πράξεων Διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α. καθώς και των προστίμων για το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2005, δεν παραγράφεται πριν την 31/12/2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34 του Ν.4174/2013**, :« Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα . Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 παρ. 1 του Ν.4174/2013** μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στις 14.11.2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου «Εισοδήματος ,Φ.Π.Α Λοιποί φόροι και εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων», της ΔΟΥ Ν.ΙΩΝΙΑΣ και στην από 18/02/2014 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστатωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, λόγω ανυπαρξίας της απεικονιζόμενης σε αυτό συναλλαγής και ,ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.1 ν.2859/2000.

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Ως εκ τούτου το όφελος της προσφεύγουσας είναι το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που απέκτησε η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.32 παρ.1 ν.2859/00

Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ,β), γ)

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.48 παρ.3 ν.2859/00

«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 παρ.1 Ν.2523/97

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.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.[Το δεύτερο εδάφιο της παρ.1 προστέθηκε με την παρ.14 άρθρ.40 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α15/28.1.2004]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ.3 Ν. 4337/2015** 'Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας', 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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**. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στίς από 14.11.2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου «Εισοδήματος ,Φ.Π.Α Λοιποί φόροι και εισφορές, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων», της ΔΟΥ Ν.ΙΩΝΙΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη με αρ. πρωτ. /22.12.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ:.....

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

ΧΡΗΣΗ 2004

- Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του αρθ.6 του Ν. 2523/97

3.379,65χ3 = **10.138,95 ευρώ**

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

Κύριος Φόρος και Πρόσθ.φόρος

7.435,23 ευρώ

- Πρόστιμο αρθ. 7 παρ.3 περ.ε'Ν. 4337/2015

18.775,80 Χ 10%= **1.877,58 ευρώ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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