



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2515

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός κατά: α) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και

στοιχείων, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 7§3&5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρ. 6 ν. 2523/1994), διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ) της υπ' αριθ. 2016 Πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης (αρ. 8§12 ν. 1882/1990) διαχειριστικής περιόδου 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 21.079,09 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 37.037,96 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 44.445,55 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 23.328,77 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 27.994,52 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 14.228,40 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8§12 του ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική κύρωση ποσού 4.742,80 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ. 2016 εντολής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθ. 2016 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2007 έως και 2012, πληθώρα εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής αλλά και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των ληπτών των ως άνω φορολογικών στοιχείων ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, έλαβε κατά τη χρήση 2007 τέσσερα (4) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ως άνω εταιρείας συνολικής καθαρής αξίας 52.697,72 € πλέον ΦΠΑ 4.742,79 €. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία της επιχείρησής του αλλά μόνο τα στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών έγινε τόσο λογιστικά, όσο και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994. Τελικώς επιλέχθηκαν τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού ως μεγαλύτερα, στα οποία προστέθηκαν οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές και εν συνεχεία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο κατά το χρόνο της συναλλαγής μας, η επιχείρησή μου καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί της και δεν υπήρχε κανένας λόγος να ληφθούν εικονικά φορολογικά στοιχεία μόλις τον πέμπτο μήνα (Μάιος) της διαχειριστικής περιόδου.
- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής μου για την ένδικη χρήση ήταν εσφαλμένος και αναιτιολόγητος και τα βιβλία μου έπρεπε να κριθούν επαρκή και ειλικρινή.

- Ως προς τη με αριθμό 2016 πράξη επιβολής προστίμου (αρ. 6 ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 2007, με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο $4.742,80 \text{ €} \times 3 = 14.228,40 \text{ €}$, δεν έχει γίνει ορθός υπολογισμός του επιβληθέντος προστίμου, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του ν. 4337/2015.
- Μη σύννομη η επιβολή προστίμου βάσει του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 καθώς και οι εν λόγω διατάξεις έχουν ήδη καταργηθεί από τον Ν. 2523/97.
- Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων της διαχειριστικής περιόδου 2007, έχει παραγραφεί ήδη από 31.12.2013.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....»*.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): *«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 φόρου.»*

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή και ότι συναλλάχθηκε καλόπιστα μαζί της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 52.697,72 € πλέον ΦΠΑ 4.742,80 € εκδόσεως της εταιρείας «..... » με ΑΦΜ Όλα τα προαναφερθέντα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, καθόσον η εκδότρια εταιρεία ήταν, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. , συναλλακτικά

ανύπαρκτη επιχείρηση και ειδικότερα από τη χρήση 2007 δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις φερόμενες ως πωλήσεις της καθόσον μεταξύ άλλων:

- α) δεν είχε προβεί σε ανάλογες αγορές.
- β) δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους.
- γ) δεν απασχολούσε προσωπικό.
- δ) δεν ανταποκρίθηκε στις φορολογικές της υποχρεώσεις.

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι επιχείρηση «συναλλακτικώς» ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδοτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Ειδικότερα, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε και κυρίως δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων ή οποιοδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού του, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά ή έγγραφες παραγγελίες. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα

κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 παρ. 1 & 2 ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 5 παρ. 14 ν.4308/2014: «14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

θ)....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1. Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία που ζητήθηκαν με την σχετική πρόσκληση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ως όφειλε, αλλά μόνο τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης, ορθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, καταλογίσθηκε παράβαση για μη επίδειξη βιβλίων και επιβλήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε στην υπό εξέταση χρήση: «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 οριζομένων 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....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α), β), γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται

από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα..... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών, β)....., γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1038/2011 απόφαση ΣτΕ: Η παράλειψη της μη προσκόμισης και της μη επίδειξης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, εξομοιώνεται προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων. Ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως. Κατά συνέπεια, σε αυτή την περίπτωση τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα της επιχείρησης προσδιορίζονται εξωλογιστικώς. (βλ. και ΣτΕ 2116/2013). Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων και επομένως δικαιολογείται η

προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή εν προκειμένω, πέρα από τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία που τηρήθηκαν στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο. Ως εκ τούτου, ορθώς αυτά κρίθηκαν ανακριβή και ορθά και σύννομα ο έλεγχος προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών, καθόσον, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων, κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Επειδή ωστόσο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προχώρησε όχι μόνο σε εξωλογιστικό αλλά και σε λογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχείρησης του προσφεύγοντος και προσδιόρισε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά του λογιστικού προσδιορισμού καθόσον ήταν μεγαλύτερα αυτών που προσδιορίστηκαν με εξωλογιστικό τρόπο.

Επειδή όμως, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα τηρηθέντα, κατά την κρινόμενη χρήση, βιβλία, ο ως άνω λογιστικός προσδιορισμός βασίστηκε στα προσκομισθέντα στοιχεία και στις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις εισοδήματος. Εντούτοις, αυτή η διαδικασία δεν δύναται να εξομοιωθεί με λογιστικό προσδιορισμό, καθόσον δεν είναι εφικτή η επαλήθευση της ορθής μεταφοράς των πρωτογενών εγγραφών των βιβλίων στις οικείες δηλώσεις και η αντιπαραβολή των δεδομένων. Ως εκ τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε να προχωρήσει αποκλειστικά σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφόσον, σε κάθε περίπτωση, λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συνεπώς, η υπ' αριθ. 2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., πρέπει να τροποποιηθεί και να ληφθούν υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν με εξωλογιστικό τρόπο ως κατωτέρω:

	ΧΡΗΣΗ 01/01/2007-31/12/2007
Χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων	1.530.554,31
Έσοδα από προμήθειες	27.800,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	1.558.354,31
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%	124.873,54

Σύνολο προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων	1.683.227,85
Κωδικός ΜΣΚΚ 5316	4%
Κωδικός ΜΣΚΚ 5316 (προσαυξημένος κατά 80%)	7,20%
Σύνολο εξωλογιστικών καθαρών κερδών	121.192,41

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, 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 του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, 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.»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής

προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του ν. 4174/2013: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

"1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....»

Επειδή το άρθρο 58Α προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015 (12-10-2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58

και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων εξέπese τον ΦΠΑ των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τον φόρο εκρών του χωρίς να δικαιούται να το πράξει και περαιτέρω δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την οριζόμενη στα ανωτέρω δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καθόσον, για την κρινόμενη χρήση 2007, όπως αναλύεται ανωτέρω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990: «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-09-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 86/2001 αναφέρεται ότι: «η διάταξη της παραγρ. 12 του άρθρ. 8 του Ν. 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.» Ειδικότερα, με την ως άνω γνωμοδότηση «η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/1997, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν.

2523/1997, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται κύρωση, σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του Φ.Π.Α. εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλάστου εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.»

Περαιτέρω, στην ως άνω γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «....ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του ν. 1882/1997 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και επιβάλλει την απόδοση του φόρου υπό την ως άνω έννοια χωρίς διάκριση από τον, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του Φ.Π.Α. δήθεν εκροών, αποδέκτη - λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτομένη, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα διαφορετικής αντιμετώπισης του λήπτη πλαστού στοιχείου, καθόσον αφορά στην διατηρούμενη εν λόγω ειδική κύρωση μετά το νόμο 2523/1997.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3292/2007 απόφαση ΣτΕ: «...σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, σε τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο θα χωρήσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο σχετικός ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται από τον προσφεύγοντα καθώς από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι ορθά επιβλήθηκε η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεδομένου ότι η εκδóτρια των επίμαχων τιμολογίων, σύμφωνα με το πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ για την επίμαχη χρήση 2007. Ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο και εφόσον αυτά κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, ορθώς η ελεγκτική αρχή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο προστιθεμένης αξίας στον λήπτη αυτών των στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων είχε για την κρινόμενη χρήση υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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...». Περαιτέρω, 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»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «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 όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"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.**

.....

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

Επειδή σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «2. 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 του ν.2859/2000:

«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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «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 Δ.Ο.Υ., 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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2013. Ωστόσο, μετά τη συμπλήρωση του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ. πρωτ. 2016 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 84§4 του ν. 2238/1994 και 57§2 του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων και παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας ήτοι την 31/12/2018. Βάσει των προαναφερομένων, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ ήτοι:

α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ..... 2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το σκεπτικό που αναλύεται ανωτέρω και

β) την απόρριψη αυτής ως προς τα λοιπά και την επικύρωση των: 1) υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, 2) υπ' αριθ. 2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015), 3) υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, 4) υπ' αριθ. 2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) και 5) υπ' αριθ. 2016 Πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8§12 του ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό εισόδημα	30.338,46	124.195,81	121.192,41
Εκπτώσεις εισοδήματος	838,27	838,27	838,27
Φορολογητέο Εισόδημα	29.500,19	123.357,54	120.354,14
Φόρος κλίμακας	5.300,06	42.338,02	41.136,66
Μειώσεις από το φόρο	240,00	240,00	240,00
Φόρος που αναλογεί	5.060,06	42.098,02	40.896,66
Μείον Φόρος που προκαταβλήθηκε	3.662,06	3.662,06	3.662,06
Κύριος φόρος	1.398,00	38.435,96	37.234,60
Φόρος που καταβλήθηκε	1.398,00	1.398,00	1.398,00
Διαφορά φόρου	0,00	37.037,96	35.836,60
Πρόσθετος φόρος	0,00	44.445,55	43.003,92
Σύνολο για καταβολή	0,00	81.483,51	78.840,52

2. ΦΠΑ

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	23.328,77 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	27.994,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.323,29 €

3. Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013: 500,00 €

4. Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 21.079,09 €

5. Πρόστιμο άρθρου 6 Ν. 2523/1997: 14.228,40 €

6. Ειδική κύρωση άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990: 4.742,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.