



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/02/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1513

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : 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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός

λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ , κατοίκου , , κατά α) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., και β) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , των οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 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 υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.011,02 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.013,22 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 490,78 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. , βάσει της υπ' αριθ. 2012 εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία επανεκδόθηκε στις 2004 λόγω αλλαγής ελεγκτή. Αφορμή για τον εν λόγω έλεγχο στάθηκε το με αρ. πρωτ. 2012 έγγραφο του , με συνημμένη την από 2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η οποία αφορούσε την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης όλα τα στοιχεία που εκδόθηκαν από την προαναφερθείσα εταιρεία ήταν εικονικά στο σύνολό τους και δεν αφορούσαν σε υπαρκτές

συναλλαγές. Ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 είχε λάβει από την ως άνω εκδότηρια δύο φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι το υπ' αριθ. 2004 Τ-Δ.Α. καθαρής αξίας 2.666,44 € πλέον ΦΠΑ 479,95 € και το υπ' αριθ. -2004 καθαρής αξίας 2.786,67 € πλέον ΦΠΑ 501,60€.

Μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία του προσφεύγοντος, κοινοποιήθηκε το υπ' αρ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλλε τις απόψεις του με το υπ' αρ. πρωτ. 2016 έγγραφό του. Στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο και επαναπροσδιορίσθηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές για την κρινόμενη χρήση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη και αόριστη και αναιτιολόγητη η έκθεση ελέγχου.
2. Δεν διενεργήθηκε ιδιαίτερος αυτοτελής και διασταυρωτικός έλεγχος και δεν αιτιολογήθηκε με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία ο χαρακτηρισμός των δύο φορολογικών στοιχείων ως εικονικών.
3. Περαιώση με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2010 και δεν είναι δυνατή η επάνοδος της υπηρεσίας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει επανέλεγχο σε φορολογική υπόθεση που έχει κριθεί και έχει περαιωθεί.
4. Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
5. Σύμφωνα με τις αρχές της νομίμου και χρηστής διοίκησης η επαχθής διοικητική πράξη δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα, αν προηγουμένως ο φορολογούμενος δεν έχει λάβει πλήρη γνώση του περιεχομένου της οικείας έκθεσης ελέγχου και των συνημμένων εγγράφων αυτής, στα οποία στηρίζεται η επαχθής διοικητική πράξη για την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων.
6. Εσφαλμένα και αβάσιμα επιβλήθηκε ο κύριος και πρόσθετος φόρος κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας του φόρου σε σχέση με την οικονομική επάρκεια της ατομικής επιχείρησης.
7. Παραλαβή φορολογικών στοιχείων με καλή πίστη και εν αγνοία ότι η συναλλασσόμενη επιχείρηση φέρεται να βαρύνεται με φορολογικές παραβάσεις. Περαιτέρω, τα επίμαχα στοιχεία καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων εξόδων και δεν συντρέχουν λόγοι απόκρυψης φορολογητέας ύλης και πρόθεση φοροδιαφυγής.
8. Εσφαλμένα, αβάσιμα και αυθαίρετα κρίθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές ως ανύπαρκτες και τα εκδοθέντα στοιχεία ως εικονικά.
9. Εσφαλμένη και αβάσιμη κρίση των βιβλίων ως ανακριβών.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων περαιώσε βάσει του ν. 3888/2010 τα οικονομικά έτη 2001, 2003, 2004, 2007, 2009 και 2010 αποδεχόμενος το υπ' αριθ. /2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα της Δ.Ο.Υ. Ωστόσο, η κρινόμενη χρήση 2004 δεν περαιώθηκε με το

ν. 3888/2010, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 3296/2004 με την υποβολή της με αρ. καταχώρησης /2005 δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2005.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004: «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 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 στην προκειμένη περίπτωση, μετά την περαίωση της επίμαχης χρήσης από τον προσφεύγοντα βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν. 3296/2004, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής με το με αρ. πρωτ. 2012 η από 2011 έκθεση ελέγχου του , κρίθηκε αυτή ως νέο στοιχείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρ. 68§2 του ν.2238/94. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω νέων στοιχείων η χρήση 2004 ορθώς κρίθηκε ελεγκτέα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. 2012 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

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 εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία του τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία: α) υπ' αριθ. 2004 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 2.666,44 € πλέον ΦΠΑ 479,95 € και β) υπ' αριθ. 2004 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 2.786,67 € πλέον ΦΠΑ 501,60 €, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ , τα οποία σύμφωνα την από 2011 έκθεση ελέγχου του κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2010. Δεδομένου του γεγονότος ότι για την εν λόγω χρήση περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από 2011 έκθεση του ΣΔΟΕ), το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία ήτοι μέχρι 31/12/2015.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «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 στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε 2012 και στη συνέχεια, λόγω αλλαγής ελεγκτή, επανεκδόθηκε στις 2014. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και προστίμου, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015, εφόσον η σχετική

εντολή είχε εκδοθεί πριν τις 31/12/2015. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία προσδιορίζεται βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ο κύριος και πρόσθετος φόρος καθώς και το πρόστιμο, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Επειδή, περαιτέρω, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται πρόστιμο και προσδιορίζεται ο κύριος και πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των οικείων εκθέσεων ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στις διαπιστώσεις της από 2011 έκθεση ελέγχου του που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

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 από τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα από την από 2011 έκθεση ελέγχου του προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην έδρα της και παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία. Η ελεγκτική αρχή, προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά της διενήργησε πλείστους διασταυρωτικούς ελέγχους και ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της αλλά και αυτά που συνέλεξε κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Περαιτέρω, από το πόρισμα της ως άνω έκθεσης, στο οποίο αναλυτικά και εμπεριστατωμένα περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά, προκύπτει με πλήρη αιτιολόγηση ότι όλα τα εκδοθέντα από την φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά στο σύνολό τους (ορισμένα δε εξ αυτών ήταν και πλαστά) και οι περιγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα καθώς παραβιάστηκε η χρηστή διοίκηση δεδομένου ότι δεν είχε λάβει γνώση του περιεχομένου της από 2011 έκθεσης ελέγχου του και των συνημμένων εγγράφων αυτής. Ειδικότερα, επικαλείται ότι παραδόθηκε απόσπασμα της ως άνω έκθεσης στις 2016 έπειτα από την με αρ. πρωτ. 2016 αίτησή του.

Επειδή από τον φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, αφού έλαβε γνώση της ως άνω έκθεσης, δεν επικαλέστηκε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή την ύπαρξη νέων κρίσιμων στοιχείων, τα οποία θα μπορούσαν ενδεχομένως να οδηγήσουν τη φορολογική αρχή σε διαφορετική κρίση. Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι έλαβε γνώση της ως άνω έκθεσης μετά την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων, δεν καθιστά σε καμία περίπτωση τις κρινόμενες ακυρωτέες και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου και του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται απορριπτός.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «*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: «*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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «*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 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 σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του , όπως αναλυτικά και εμπειριστατωμένα περιγράφονται στην από /2011 έκθεση ελέγχου η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ , ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και στην ουσία δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Σκοπός της ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, που η ως άνω εκδότρια είναι επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη, όπως αναλυτικά περιγράφεται και προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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 σε κάθε περίπτωση, 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 οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή ωστόσο η ελεγκτική αρχή αναφέρει στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και στο υπ' αριθ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων: «*Επίσης με τον έλεγχο των εκδοθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι όλα τα αναφερόμενα είδη στα 2 ανωτέρω Τ.Δ.Α., πωλήθηκαν στην κ., ΑΦΜ, Ιδ. Υπάλληλο και εκδόθηκαν το Τ.Δ.Α. 2004, αξίας 2.797,82 και Φ.Π.Α. 503,52, σύνολο 3.301,31 και το Τ.Δ.Α. 2004, αξίας 2.870,27 και Φ.Π.Α. 516,64, σύνολο 3.386,91. Καταχωρήθηκαν αυθημερόν στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων που τηρούσε η ελεγχόμενη επιχείρηση στη σελίδα 34.*»

Επειδή, παρά τον χαρακτηρισμό των ληφθέντων από τη φορολογικών στοιχείων ως εικονικών στο σύνολό τους, η φορολογική αρχή δεν εγείρει ζήτημα εικονικότητας των ως άνω πωλήσεων του προσφεύγοντος προς την Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι τα αγορασθέντα με τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια είδη, πράγματι μεταπωλήθηκαν. Συνεπώς, τα εμπορεύματα που ο προσφεύγων φέρεται να είχε στην κατοχή του και στη συνέχεια μεταπώλησε με τα υπ' αριθ. 2004 και 2004 Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, δεν τα προμηθεύτηκε από την εκδότρια των τιμολογίων η οποία ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αλλά από τρίτα πρόσωπα, τα οποία διακινούσαν αντίστοιχα εμπορεύματα, χωρίς να εκδίδουν δικά τους φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, τα κρινόμενα δύο (2) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος από αυτή, ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο: «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:*

α),

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

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)»

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 έλαβε κατ' αρχήν δύο εικονικά

φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση και περαιτέρω δεν συντάξε απογραφή ως όφειλε. Για τις ως άνω παραβάσεις επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα από το ν. 2523/1997 πρόστιμα σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4337/2015. Ωστόσο, οι ανωτέρω παραβάσεις επιδρούν στο κύρος των βιβλίων και συνεπώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§4 του ν. 2238/94, ορθώς κρίθηκαν αυτά ως ανακριβή για την ανωτέρω χρήση και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....»

Επειδή εν προκειμένω η διαπιστωθείσα στη χρήση 2004 παράβαση της μη σύνταξης απογραφής επιδρά στο κύρος των βιβλίων καθιστώντας αυτά ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« 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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

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 Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000: «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 Δ.Ο.Υ. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην σχετική απόφαση της Υπηρεσίας μας, επί της με αρ. πρωτ. 2016 ενδικοφανούς προσφυγής που αφορά τη φορολογία εισοδήματος, δεν αναπροσαρμόστηκαν γιατί δεν τυγχάνει εφαρμογής το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, δεν αναπροσαρμόζονται και οι φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν. 2859/2000. Ως προς δε τις φορολογητέες εισροές, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 δεν αναγνωρίζονται η αξία και ο ΦΠΑ των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

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 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). Η έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, ορίζεται 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 στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο των εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων από τον φόρο εκρών του και ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην επιβολή προστίμου. Ωστόσο, για την κρινόμενη χρήση 2004, όπως αναλύεται ανωτέρω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 αλλά αυτές του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ήτοι έπρεπε να επιβληθεί ως πρόστιμο το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο προσφεύγων χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του προσβαλλόμενου προστίμου ανέρχεται σε 2.3944,65 € (ήτοι το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ο προσφεύγων), θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, να περιοριστεί στο ποσό που καταλογίζεται στον προσφεύγοντα, δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθ. 2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ,.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **2016** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την μερική αποδοχή ως προς την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α και την τροποποίησή της και

β) την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Α. ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	212.323,48	234.709,36	212.323,48
Αξία φορολογητέων εισροών	159.489,86	154.036,75	154.036,75
Φόρος εκροών	38.218,21	42.247,67	38.218,21
Υπόλοιπο φόρου εισροών	38.218,21	37.236,65	37.236,65
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	5.011,02	981,56
Πρόσθετος φόρος	0,00	6.013,22	1.177,87
Σύνολο για καταβολή	0,00	11.024,24	2.159,43

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

Ποσό προστίμου: 490,78 €

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.