



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 06.06.2016

Αριθμός απόφασης: 590

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της

Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2006 και 2007 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2006 και 2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2006 και 2007 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2006 και 2007 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 308.294,72 € , πλέον 369.953,66 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 678.248,38 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 140.130,69 € , πλέον 168.156,83 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 308.287,52 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 315.355,68 € , πλέον 378.426,81 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 693.782,49 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 122.252,79 € , πλέον 146.703,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 268.956,13 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 68.763,00 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 857.562,12 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 259.719,48 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική κύρωση ποσού 22.921,00 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική κύρωση ποσού 189.236,87 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική κύρωση ποσού 50.350,00 € .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί τις παραβάσεις που αποδίδει στην επιχείρησή του κατά τρόπο άμεσο, αλλά τις τεκμηριώνει σε πλημμέλειες που αφορούν τις εκδότριες επιχειρήσεις και κυρίως του Τα φορολογικά στοιχεία που

χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως εικονικά και οι συναλλαγές που χαρακτηρίζονται στην Έκθεση Ελέγχου ως ανύπαρκτες, αφορούν καθόλα υπαρκτές και πραγματικές συναλλαγές.

- 2) Σε κάθε περίπτωση μπορούν τα αποτελέσματά τους να προσδιορισθούν λογιστικά, βάσει των υπαρχόντων στοιχείων.
- 3) Δεν είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. επί τεκμαρτών προσδιορισμένης βάσης.
- 4) Παράνομη η επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης, με την επιβολή του ισόποσου του εκπεσθέντος ΦΠΑ. Η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 θεωρείται ως καταργηθείσα λαμβανομένου ιδιαιτέρως υπόψη του σκοπού του ν. 2523/1997 για τη θέσπιση ενιαίου συστήματος επιβολής διοικητικών κυρώσεων και ιδίως ενόψει του ότι η ως άνω διοικητική κύρωση δεν περιλαμβάνεται στις ρητώς εξαιρούμενες περιπτώσεις διοικητικών κυρώσεων και προστίμων που απαριθμούνται περιοριστικά στις διατάξεις του άρθρου 25 του νόμου αυτού.
- 5) Παράνομη επιβολή προστίμου στο τριπλάσιο του φόρου. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδicaσμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησης κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχείρησης. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσιδίκη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδicaσμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδicaσμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδίκως την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Εάν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ανωτέρω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδίκως ότι δεν έχει τελεσθεί παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξαιτίας της παράβασης αυτής.

Δεν κωλύεται, αντιθέτως, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως της φορολογίας εισοδήματος, να εξετάσει παρεμπιπτόντως την ύπαρξη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., εάν το δικαστήριο, που εκδίκασε την υπόθεση του αντίστοιχου προστίμου, δεν εξέφερε ίδια κρίση περί της υπάρξεως ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων για τις οποίες αυτό επεβλήθη, αλλά περιορίστηκε στην ακύρωση της οικείας καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους (ΣτΕ 2933/2002 7μ., 2985/2011, 1645/2005, 3941/2004, 2942/2002). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκρών της επιχειρήσεώς του. **Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση.** Ειδικότερα, εφόσον, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υποθέσεως προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δεν δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς και μόνον την έκδοση της πράξεως της φορολογικής αρχής συμφώνως προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για το φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή, υφίστανται δικαστικές αποφάσεις του Τμήματος Ε' Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες απορρίφθηκαν οι προσφυγές του προσφεύγοντος κατά των πράξεων Κ.Β.Σ. , με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για τη λήψη πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων και έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία και ειδικότερα:

α) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε' Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί των υπ' αριθ. και ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 1.017.022,86 € λόγω έκδοσης δέκα (10) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και πρόστιμο συνολικής αξίας 381.296,46 € λόγω έκδοσης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. αντίστοιχα,

β) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε' Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί της υπ' αριθ. ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 254.700,00 € , λόγω λήψης έξι (6) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ.,

γ) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε' Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί των υπ' αριθ. και ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 2.528.246,00 € λόγω λήψης οκτώ (8) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. και πρόστιμο συνολικής αξίας 530.000,00 € λόγω λήψης τεσσάρων (4) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων έχει κριθεί αμετάκλητα με τις υπ' αριθ. και αποφάσεις του Τμήματος Ε' Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και βάσει της υπ' αριθ. 117/2013 απόφασης του ΣτΕ το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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, ... 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, ... **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 30 του ν. 2238/1994 για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»**

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/94, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **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 (ΣτΕ 2490/84, 701/2001)** 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, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. ... 3. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ορθά διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος, καθόσον με την μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι κρινόμενες χρήσεις βαρύνονται με τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κατέστησαν αδύνατες.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 8§12 του ν. 1882/23.3.1990 ορίζεται ότι: « 12. 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 1055500/4600/0009^Α/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, στην 1112401/7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7.Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/1986, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη

των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κύριου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

Επειδή, στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, 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 τίγονται 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 μόνον περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, 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 ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Περαιτέρω στην ίδια γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «...ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του Ν. 1882/1990 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και επιβάλλει την απόδοση του φόρου από την ως άνω έννοια χωρίς διάκριση από τον, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του ΦΠΑ δήτην εκροών, αποδέκτη-λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτόμενη, 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.

Με την εν λόγω ΠΟΛ. λοιπόν το Υπουργείο κάνει σαφή διαφοροποίηση από την προγενέστερη ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 και αποδέχεται τελικά ότι η ειδική χρηματική κύρωση επιβάλλεται ομοίως χωρίς

διάκριση και στον λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών:«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992),**η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος** και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου **ότι σε** περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση **ορθά** επιβλήθηκε στην χρήση 2004 σε βάρος του προσφεύγοντος - λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» – Α.Φ.Μ. ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, καθόσον **πρόκειται για ανύπαρκτο εκδότη**. Ειδικότερα, πρόκειται για ανύπαρκτο εκδότη, διότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για τον: α) αναζητήθηκε τόσο στη δηλωθείσα επαγγελματική του διεύθυνση όσο και στη διεύθυνση κατοικίας του αλλά δεν κατέστη δυνατόν να εντοπισθεί, β) δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη έδρας της επιχείρησής του, γ) δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη μηχανημάτων που να δικαιολογούν την ανάληψη και την εκτέλεση εκ μέρους του οικοδομικών εργασιών, δ) κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μόνο για το 2^ο και το 4^ο τρίμηνο του 2003 και μόνο μία εκκαθαριστική δήλωση για το ίδιο έτος, ε) δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως επαγγελματίας σε καμία χρήση, στ) τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από αυτόν κατά τη χρήση 2004 είναι μεγάλης αξίας (518.010,65 €) σε σχέση με τις αγορές εμπορευμάτων κατά την ίδια χρήση (15.543,39 €), ζ) οι τελευταίες αυτές αγορές των εμπορευμάτων δεν ανταποκρίνονται, κατά την κοινή πείρα, στις ανάγκες εκτέλεσης των εργασιών που φέρεται ότι του ανέθεσε ο προσφεύγων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκαν στις χρήσεις 2006 και 2007 σε βάρος του προσφεύγοντος - λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» – Α.Φ.Μ. ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ενώ **πρόκειται για υπαρκτό εκδότη** (ενδεικτικά αναφέρεται, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι: α) η εταιρεία είναι υπαρκτή επιχείρηση, με κύρος και λειτουργούσε κανονικά, β) η εταιρεία είχε λάβει 1020 εικονικά τιμολόγια, γ) υπάρχουν και πραγματικές συναλλαγές, δ) η εταιρεία είχε εκδώσει 100 εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας περί των 24.000.000 Ευρώ) και η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να βεβαιώσει τον αναλογούντα στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία Φ.Π.Α. και στη συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου**, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 32 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/2013), όπως ίσχυε την 23.12.2015, δηλαδή την ημερομηνία έκδοσης της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. , ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, **εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο**, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: **α)** Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα **εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.** Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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, ο προσφεύγων δε ζήτησε να εκδοθούν οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, στα χρονικά πλαίσια που ορίζονται στο άρθρο 72 παρ. 32 του ν. 4174/2013, οι αποφάσεις ορθώς εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 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 ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ: και ειδικότερα: α) την ακύρωση των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων ειδικών χρηματικών κυρώσεων άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2006 και 2007 αντίστοιχα και β) την επικύρωση των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα, των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 2004, 2006 και 2007 αντίστοιχα και την υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 2004.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004

Διαφορά φόρου	308.294,72€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	369.953,66€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	678.248,38€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2005

Διαφορά φόρου	140.130,69€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	168.156,83€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	308.287,52€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006

Διαφορά φόρου	315.355,68€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	378.426,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	693.782,49€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007

Διαφορά φόρου	122.252,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	146.703,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	268.956,13€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2004

Πρόστιμο	68.763,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2006

Πρόστιμο	857.562,12€
----------	-------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2007

Πρόστιμο	259.719,48€
----------	-------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2004

Ειδική χρηματική κύρωση	22.921,00€
-------------------------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2006

Ειδική χρηματική κύρωση	0,00€
-------------------------	-------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη ειδικής χρηματικής κύρωσης διαχειριστικής περιόδου 2007

Ειδική χρηματική κύρωση	0,00€
-------------------------	-------

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 ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).