



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

18-04-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1480

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

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).

β. 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....»Α.Φ.Μ. «.....», με έδρα στο «.....», κατά:

1) Της υπ' αριθμ. «.....»Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

- 2) της υπ' αριθμ. «.....»Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,
 - 3) της υπ' αριθμ. «.....»Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,
 - 4) του υπ' αριθμ. «.....»Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,
 - 5) της υπ' αριθμ. «.....»Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ. «.....»Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

2) την υπ' αριθμ. «.....»Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

3) την υπ' αριθμ. «.....»Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

4) το υπ' αριθμ. «.....» Προστίμο Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

5) την υπ' αριθμ. «.....» Ειδική Κύρωση άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 13-11-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», 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:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτ. β' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §2, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα , ενός (1) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου αξίας (Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών Νο 88/21-11-2005) στην χρήση 2005, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....»Α.Φ.Μ. «.....» καθαρής αξίας 5.000,00 €

πλέον Φ.Π.Α. 950,00 € και αιτιολογία – περιγραφή « ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΙ ΧΡΩΜΑΤΑ ΣΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΕΤΑΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΔΟΥ».

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 13-11-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της 09-02-2011 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, «.....» με ελεγχόμενο τον εκδότη του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου, «.....»- .Α.Φ.Μ. «.....» σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο ελεγχόμενος κρίθηκαν εικονικά ως προς τις εμφανιζόμενες σε αυτά συναλλαγές.

2) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005) ποσού 5.533,26€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 6.639,91€ ήτοι συνολικό ποσό 12.173,17€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος επανελέγχου που αναγράφονται στην από 13-11-2015 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», καθόσον η επίμαχη διαχειριστική περίοδος περαιώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3296/2004.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη), προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

3) Με την υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 2.898,36€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3.478,03€ ήτοι συνολικό ποσό 6.376,39€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν του διενεργηθέντος επανελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 13-11-2015 έκθεση επανελέγχου με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α., της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), οι φορολογικές εκροές προσδιορίστηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000(ΦΠΑ) και η φορολογητέες εισροές καθώς και ο φόρος αυτών μειώθηκαν κατά το μέρος της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου και του ΦΠΑ αυτού, δεδομένου ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2005 ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου στο σύνολο της

συναλλαγής διενήργησε έκπτωση φόρου ποσού 950,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν 2859/2000.

4) Με τον υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενο Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) / άρθρο 55§2 περίπτ. δ' του ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 2.850,00 €.

Ο ως άνω Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν της από 13-11-2015 έκθεσης επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α., της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 και επιβλήθηκε το προαναφερόμενο πρόστιμο καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 950,00 € στην χρήση 2005, με βάση τη λήψη, ενός (1) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου αξίας (Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών) στην χρήση 2005, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. «.....» , καθαρής αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 950,00 €.

5) Με τον υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενο Προσδιορισμό Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική κύρωση στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 ποσού 950,00 €.

Ο ως άνω Προσδιορισμός Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν της από 13-11-2015 έκθεσης ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Η ανωτέρω ειδική κύρωση επιβλήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά καθόσον ο προσφεύγων για την χρήση 2005 υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο τον φόρο προστιθέμενης αξίας του ως άνω στην φορολογία ΚΒΣ αναγραφόμενου εικονικού φορολογικού στοιχείου το οποίο αποδέχθηκε και ενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογεί σε αυτό, δεδομένου ότι ο αναλογών φόρος αυτού δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο από την εκδότρια επιχείρηση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι ισχυρισμοί των φορολογικών αρχών, ως προς την λήψη του φερόμενου ως εικονικού φορολογικού στοιχείου, είναι εσφαλμένοι και τούτο γιατί αυτό αντιπροσωπεύει πραγματική συναλλαγή. Η ουσιαστική αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλημμελής καθώς ο έλεγχος όφειλε με σαφή επιχειρήματα να ανατρέψει την πραγματοποίηση της συναλλαγής και όχι να την τεκμαίρει από αόριστα και αναπόδεικτα στοιχεία .

2) Σε περίπτωση εικονικότητας αναφορικά με την ανυπαρξία της συναλλαγής, το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή η οποία οφείλει με συγκεκριμένα στοιχεία να αποδείξει ότι δεν έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που αμφισβητούνται. Όλη η επιχειρηματολογία της φορολογικής αρχής αφορά τον εκδότη του επίμαχου τιμολογίου και όχι τον προσφεύγοντα και επιπρόσθετα δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ολόκληρη η έκθεση του ΣΔΟΕ (παρά μόνο αποσπάσματα) έτσι ώστε να μπορεί να την αντικρούσει. Ιδιαίτερα δεν γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το ποίος κατήγγειλε τον προμηθευτή του και το πώς ξεκίνησε ο έλεγχος. Η φορολογική αρχή όφειλε πρωτίστως και προεχόντως να πραγματοποιήσει αυτοψία

στον επαγγελματικό χώρο του προσφεύγοντος προκειμένου να διαπιστώσει αν είχε όντως πραγματοποιηθεί η εργασία που αναφέρεται στο επίμαχο τιμολόγιο. Ο προσφεύγων για να αποδείξει ότι έχει πραγματοποιηθεί η εργασία που αναφέρεται στο επίμαχο τιμολόγιο προσκόμισε, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, φωτογραφίες στις οποίες απεικονίζεται ένα ξύλινο πατάρι.

3) Ο φορολογικός έλεγχος που έγινε αφορά μόνο τον αντισυμβαλλόμενο του προσφεύγοντος και όχι τον ίδιο τον προσφεύγοντα και κατά συνέπεια είναι πλημμελέστατος.

4) Ο προσφεύγων κατά την λήψη του υπό κρίση τιμολογίου τελούσε σε καλή πίστη ως προς την υπόσταση του προσώπου με το οποίο συναλλάχθηκε.

5) Ως προς τον χαρακτηρισμό από την φορολογική αρχή των βιβλίων του προσφεύγοντος ως ανακριβών, που αποτέλεσε την αιτία της φορολογικής διαφοράς στον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α., η αιτιολογία είναι πλημμελής καθώς εστιάζεται αποκλειστικά στην λήψη ενός και μόνο τιμολογίου φερόμενου ως εικονικού και όχι στις λοιπές προϋποθέσεις, ιδίως στο γιατί είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός όπως επιτάσσουν οι οικείες διατάξεις, καθώς δεν διαπιστώθηκε καμία άλλη λογιστική παρατυπία από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα η παραπάνω κρίση είναι εσφαλμένη και βασίζεται σε λανθασμένη ερμηνεία του άρθρου 30 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992). Ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση δεν εκφέρει αιτιολογημένη κρίση ως προς τις παραλείψεις που καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά επαναλαμβάνει τις επιταγές του νόμου για την ανάγκη αιτιολογημένης κρίσης.

6) Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ(Π.Δ. 186/1992) καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 31 §1 του ν. 2238/1994 προκύπτει ότι δεν επαρκεί κάθε ανωμαλία ή πλημμέλεια των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης για την απόρριψή τους και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες επαληθεύσεις ή από αυτές να επηρεάζονται ουσιαστικά τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης σε βαθμό μάλιστα που να καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός τους.

7) Σχετικά με τον υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενο Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/97/ άρθρου 55§2 περ. δ' του Ν. 4174/2013, στην υπό κρίση περίπτωση για τον προσδιορισμό του προστίμου έπρεπε να εφαρμοστούν οι μεταβατικές διατάξεις των νόμων 4174/2013 (άρθρο 66§32 σε συνδυασμό με το άρθρο 55§2δ') και 4337/2015 (άρθρο 7§5). Από την συνδυαστική ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι για παρελθούσες χρήσεις, για τις οποίες τύγχανε εφαρμογής το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, και δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. κατά το χρόνο δημοσίευσης του ν. 4337/2015, όπως η επίδικη, τυγχάνουν εφαρμογής οι νέες διατάξεις και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του Φ.Π.Α. της αξίας του θεωρηθέντος ως εικονικού τιμολογίου. Συνεπώς σε κάθε περίπτωση το πρόστιμο της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να καθοριστεί στο ποσό των 475,00€.

8) Σχετικά με τον υπ' αριθμ. «.....»προσβαλλόμενο Προσδιορισμό Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, με την επίσης προσβαλλόμενη «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ έχει ήδη αφαιρεθεί ο αναλογών στο υπό κρίση εικονικό τιμολόγιο ΦΠΑ από τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος και

συνεπώς η επιδίωξη απόδοσης του και μέσω της υπ' αριθμ. «.....» πράξης είναι παράνομη και περαιτέρω παραβιάζει την αρχή non bis in idem που ισχύει επί φορολογικών κυρώσεων. (βλ. σχετικά Δ. ΕΦΕΤΕΙΟ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 403/2014, Διοικητική Δίκη 2015, 412).

Στην συνέχεια, ο προσφεύγων στις 17-02-2016 κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 16506ΕΙ 2015 ΕΜΠ 17-02-2016 Υπόμνημα, επί της με αριθμ. «.....» κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, με το οποίο υποστηρίζει ότι στα τέλη του έτους 2005 αποφάσισε να πραγματοποιήσει ορισμένες εργασίες κατασκευής παταριού στο κατάστημά του προκειμένου αυτό να γίνει πιο λειτουργικό και απευθύνθηκε στον «.....» (όπως του δήλωσε το όνομά του) για να προχωρήσει στην εν λόγω κατασκευή. Η αμοιβή που συμφωνήθηκε περιελάμβανε τις ξυλουργικές εργασίες κατασκευής και τοποθέτησης του παταριού, την αγορά των υλικών καθώς και τον χρωματισμό του.

Προκειμένου ο προσφεύγων να αποδείξει την καλή του πίστη σε σχέση με την λήψη του τιμολογίου αλλά κυρίως προκειμένου να αποδείξει ότι όντως έλαβε χώρα η εν λόγω εργασία στο κατάστημά του, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, με το ανωτέρω υπόμνημά του, φωτογραφικό υλικό από το οποίο, όπως ισχυρίζεται, προκύπτει ότι στο κατάστημα της ατομικής του επιχείρησης έχει κατασκευαστεί πατάρι με ξύλινη κατασκευή και βαφή και ως εκ τούτου δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες του επίμαχου τιμολογίου επισυνάπτοντας σε αντιπαραβολή φωτογραφίες, όπως ισχυρίζεται από το όμορο και όμοιο στην αρχική κατασκευή κατάστημα.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι : «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος 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 με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, στην από 13-11-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ , «.....» στην οποία εδράζεται η υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., περιέχεται απόσπασμα της από 09-02-2011 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, «.....» με ελεγχόμενο τον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου «.....», Α.Φ.Μ. «.....», στο οποίο περιλαμβάνεται η κρίση περί της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους και ειδικότερα στην σελίδα 3 της οικείας έκθεσης ΚΒΣ αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. «.....» είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, στην χρήση 2005, ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο αξίας (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. «.....», καθαρής αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 950,00 € το οποίο κατασχέθηκε από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στις 27-10-2009 με την αριθμ.έκθεση κατάσχεσης από τους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, «.....». Η κατάσχεση έγινε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στην οδό «.....» μετά από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε με βάση την αριθμ. «.....» σχετική εντολή ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, οι αναφερόμενες στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο συναλλαγές που κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους, έλαβαν χώρα κανονικά είναι αβάσιμος.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. «.....», δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή με την ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος και η προσκόμιση με την ενδικοφανή προσφυγή από τον προσφεύγοντα φωτογραφικού υλικού στο οποίο εικονίζεται ένα πατάρι με ξύλινη κατασκευή και βαφή, δεν επαρκεί για να αποδείξει με βεβαιότητα τον ισχυρισμό του ότι η ανωτέρω συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι εικονική καθώς στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ως αιτιολογία, γενικά και αόριστα « ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΜΕΤΑ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΙ ΧΡΩΜΑΤΑ ΣΤΟ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΟΥ ΒΡΙΣΚΕΤΑΙ ΕΠΙ ΤΗΣ ΟΔΟΥ» και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει με σαφήνεια το αντικείμενο της επίμαχης συναλλαγής με την ατομική επιχείρηση «.....»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 : Από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ η οποία έλαβε υπόψη το πόρισμα της από 09-02-2011 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αλλά και από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, σε σχέση με την λήψη από αυτόν του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, πραγματοποιήθηκαν δύο φορολογικοί έλεγχοι και συγκεκριμένα :

α) Με την αριθμ. «.....»σχετική εντολή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ πραγματοποιήθηκε, στις 27-10-2009, από τους ελεγκτές της ίδιας Υπηρεσίας «.....» φορολογικός έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στην οδό «.....», όπου και έλαβε χώρα η κατάσχεση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου. Συντάχθηκε η με αριθμ..... έκθεσης κατάσχεσης την οποία υπέγραψε, για την παραλαβή της, ο ίδιος ο προσφεύγων, όπως αυτό προκύπτει από το σώμα της ανωτέρω έκθεσης κατάσχεσης.

β) Με την αριθμ. «.....» σχετική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, πραγματοποιήθηκε στις 15-09-2015, φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε από την ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. μετά από το με αριθμ. πρωτ. «.....» σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και Στοιχείων του άρθρου 14 ν. 4174 που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα.

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο φορολογικός έλεγχος που έγινε είναι πλημμελής αφού αφορά μόνο την αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. «.....» και όχι τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ. 2,4,7, και 8 :

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

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)....., 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....».

5.....,

6.....,

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)....., β)....., γ).....,δ).....,

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. »

Επειδή σύμφωνα με την από 13-11-2015 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ «.....», που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....» προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006, προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε, στην χρήση 2005, ένα (1) φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 950,00 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης«.....» Α.Φ.Μ. «.....» για την οποία παράβαση εκδόθηκε η με αριθμ. «.....» προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Επειδή, εν προκειμένω η λήψη από τον προσφεύγοντα, στην κρινόμενη χρήση, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς τη συναλλαγή καθαρής αξίας 5.000,00€ (>880,00€) δεν καθιστά αντικειμενικά αδύνατο για την φορολογική αρχή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων του πλην όμως είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα καθώς η συνολική καθαρή αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό 3,95% επί των ακαθαρίστων εσόδων της κρινόμενης χρήσης { 5.000,00/ 126.362,43 X100}. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για την χρήση 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92.

Επειδή στην περίπτ. α και β της παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή η διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε καθόσον : 1) τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και οι φορολογητέες και συνολικές εκροές αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 και 2) ο προσφεύγων συμπεριέλαβε το επίμαχο εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 950,00€ στις φορολογητέες εισροές στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 με αποτέλεσμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αυτού, ήτοι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

«1. 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.»

Επειδή, στην περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«δ) 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.ΠΑ, 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 το άρθρο 66 παρ. 48 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) .ορίζεται ότι :

«48.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 δήλωση 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. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν έκανε χρήση των διατάξεων των άρθρων 66§48 και 55§2 του ν. 4174/2013, ο σχετικός ισχυρισμός του αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή στο άρθρο 58Α§§1, 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013 [όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου], ορίζεται ότι:

«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.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή

επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§1 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 :

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος 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, κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι, ως προς τον υπ' αριθμ «.....» προσβαλλόμενο Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, δεν εμπίπτουν στις επικαλούμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 και ν.4337/2015.

Επειδή, ορθώς επιβλήθηκε, στην υπό κρίση περίπτωση πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καθώς ο προσφεύγων στη κρινόμενη χρήση διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, με βάση το επίμαχο εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 :

«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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1226/28.9.2001, με την οποία ο Υφυπουργός Οικονομικών έκανε αποδεκτή την υπ' αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «...Το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του κράτους στη γνωμοδότηση αυτή διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, 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 τίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης βάσει του ν.1882/1990, είναι παράνομη και περαιτέρω παραβιάζει την αρχή non bis in idem απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, 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

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ.

«.....»

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

A) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.β' Ν. 4337/2015 ποσού : 5.000,00 X 40% **2.000,00 €**

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.533,26€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.639,91€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.173,17€

Γ) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	2.898,36€
---------------	-----------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.478,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.376,39€

Δ) Πρόστιμο Φ.Π.Α άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσό : 950,00Χ3 **2.850,00 €**

Ε) Ειδική κύρωση άρθρου 8§12 ν. 1882/90

Ειδική κύρωση άρθρου 8§12 ν. 1882/90 ποσό : **950,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).