



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4841

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. 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.

ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ. :

α) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007,

β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008,

γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 και

δ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 1/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ :

α) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007,

β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008,

γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 και

δ) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 1/12/2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο συνολικού ποσού 22.179,50 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 & 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα τριών (3) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων πώλησης (Δ.Α. – Τ.), συνολικής καθαρής αξίας 11.089,75 € πλέον Φ.Π.Α. 2.107,06 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, ως κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2007				
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	A/A Παρ/κού	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		Δ.Α. – ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Πώλησης Αγαθών)	3.980,00	756,20
2		Δ.Α. – ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Πώλησης Αγαθών)	3.808,50	723,62
3		Δ.Α. – ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (Πώλησης Αγαθών)	3.301,25	627,24
ΣΥΝΟΛΟ:			11.089,75	2.107,06

β. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2008, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 13.216,47 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 15.859,76 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 30.076,23 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

γ. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 φόρος ποσού 6.6004,73 € πλέον 7.205,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον 1) τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας 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) η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.089,75 € στις φορολογητέες εισροές στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 με αποτέλεσμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από το φόρο εκρών με βάση μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

δ. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2007 έως 31-12-2007, πρόστιμο ποσού 6.321,15 ευρώ (2.107,05 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισρών συνολικού ποσού 2.107,05 € με βάση τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.089,75 €, με εκδότη της επιχείρησης, ΑΦΜ Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις α) επανελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92), β) επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94, γ) επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 και δ), ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ. 6 ν. 2523/97) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα υπήρξε το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., με το οποίο κοινοποιήθηκαν

στην Δ.Ο.Υ. τα αποτελέσματα από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ –
.....», φορολογικής αρμοδιότητάς της, με επισυναπτόμενη α) την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και β) τα στοιχεία δηλώσεων τρίτων που φέρονται να έχουν δηλώσει ως προμηθευτή τον, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2008. Σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο ο, ΑΦΜ είναι εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των πελατών του, προς τους οποίους εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα. Κατόπιν του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο ελέγχου Μερικός έλεγχος στα είδη φορολογίας: Εισόδημα, ΦΠΑ, Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές, Έλεγχος Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2007 έως 31-12-2007.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. άλλως την εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 55 του ν.4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι κοινοποιηθείσες σε αυτήν πράξεις προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν περιέχουν όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία, επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 και του άρθρου 37 του Ν. 4174 /2013. Πιο συγκεκριμένα αναφέρει ότι η φορολογική αρχή δεν αναγράφει τους λόγους, για τους οποίους προέβη στον προσδιορισμό των επίδικων ποσών, αλλά ούτε και με ποιόν τρόπο υπολογίστηκαν αυτά το ποσά.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται αφενός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, διότι, από τη μια δεν είναι δυνατό να διαγνωσθούν ποιες είναι οι διατάξεις που εφαρμόστηκαν και από την άλλη δε φέρουν τα απαραίτητα στοιχεία νομιμότητας και αφετέρου ότι οι πράξεις ερείδονται επί των από εκθέσεων ελέγχου, επί του σώματος των οποίων δεν αναφέρεται ο τόπος θεώρησης, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΠΔ16/1989.

2. Κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων δεν τηρήθηκε νομίμως η διαδικασία ελέγχου και, ειδικότερα, ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτός θεμελιώνεται στις εφαρμοσθείσες από τη Διοίκηση διατάξεις και, πρωτίστως στα άρθρα 20 παρ.2 του Συντάγματος και αρ.6 παρ.1 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Περαιτέρω, παρά το γεγονός ότι η φορολογική αρχή φέρεται να διαπίστωσε παραβάσεις κατά τη χρήση 2008, δεν της επεδόθη ούτε το σημείωμα της παρ. 7 του άρθρ. 36 ΚΒΣ.

Ενόψει των ανωτέρω, τόσο η παράλειψη εκδόσεως σημειώματος του 36 παρ.7 του ΚΒΣ όσο και η παραλλήλως προς αυτήν, ως άνω εκτεθείσα, πλημμέλεια της κλήσεως σε προηγούμενη ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/99 και άρθρου 23 παρ.1 του Ν.4174/2013, καθιστούν προδήλως πλημμελή τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, και ακυρωτέα την προσβαλλόμενη πράξη, αφού η βλάβη που προκύπτει για την προσφεύγουσα δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση αυτής, καθόσον η ως άνω παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της στέρησης τη δυνατότητα να λάβει πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών από την αντίδικο φορολογική αρχή παραβάσεων, ώστε να επιμεληθεί της προσηκούσης και λυσιτελούς αμύνης της κατά των γενικώς, ασαφώς και αορίστως αποδοθεισών από τη φορολογική αρχή εις βάρος της παραβάσεων με την κλήση της σε ακρόαση και την τήρηση της υποχρέωσής της να της κοινοποιήσει σημείωμα του άρθρου 36 παρ.7 του Κ.Β.Σ.

3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι δήθεν ο έλεγχος δεν αιτιολογεί, πλήρως και εμπειρισττωμένα με στοιχεία και διατάξεις στο σώμα των συνοδευουσών τις προσβαλλόμενες πράξεις εκθέσεων ελέγχου τα πορίσματα του ελέγχου. Ειδικότερα, αναφέρει ότι η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. περιλαμβάνει εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα τα στοιχεία, τα οποία έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, αφού παραλείπεται η έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. Συνεχίζοντας, αναφέρει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει στοιχείων που διαπιστώθηκαν αποκλειστικά και μόνο από φορολογικό έλεγχο που διεξήχθη σε άλλη εταιρεία, ήτοι στην εκδότρια των επίδικων τιμολογίων. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ κάθε διοικητική πράξη πρέπει να είναι αιτιολογημένη, η δε αιτιολογία περιλαμβάνεται απαραίτητως στο σώμα της πράξεως, δύναται δε να συμπληρωθεί μόνο κατά την πραγματική της βάση από τα στοιχεία του φακέλου, όχι όμως και να αναπληρωθεί. (ΣΤΕ 2331/1996).

4. Από την επισκόπηση του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι εφαρμόστηκε ο κυρωτικός κανόνας του άρθρου 5 του ν. 2523/97, ενώ αυτές εξεδόθησαν την 09/07/2015 και της επιδόθηκαν την 22/09/2015. Από την ανωτέρω διατύπωση, δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί αν η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τις διατάξεις του ν. 2523/1997 επειδή θεώρησε αυτές ευνοϊκότερες.

Όσον αφορά στις προσβαλλόμενες πράξεις, αφ' ης στιγμής, κατά τον χρόνο εκδόσεώς της, ίσχυαν πλέον οι διατάξεις του Ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει αν έγινε, εν προκειμένω, σύγκριση των σχετικών νομοθετημάτων και επιλέχθηκαν εντέλει οι διατάξεις του Ν.2523/1997 ως ευνοϊκότερες, ώστε να είναι δυνατόν να τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση της.

5. Η μεταξύ αυτής (της προσφεύγουσας) ως λήπτριας και της εκδότριας εταιρείας συμφωνία για την παράδοση των παραγγελθέντων εμπορευμάτων τηρήθηκε κανονικά, τηρήθηκαν τα συναλλακτικά ήθη και οι μεταξύ τους υποχρεώσεις και ουδέποτε της γεννήθηκε κάποια υπόνοια ως προς την ύπαρξη ή αυτών. Το τίμημα δε αυτών εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς, όπως προκύπτει από το σώμα αυτών.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι λειτούργησε καλόπιστα και δεν μπορούσε να γνωρίζει τις όποιες τυχόν μη σύννομες ενέργειες και φορολογικές παραβάσεις της εκδότριας εταιρείας, μη έχουσα από το νόμο την υποχρέωση και στερούμενη του δικαιώματος να ελέγξει την προς το Δημόσιο εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας, καθόσον τούτο προσκρούει τόσο στο φορολογικό απόρρητο όσο και στο απόρρητο της επιχειρηματικής δραστηριότητας κάθε επιτηδεύματία. Τα φορολογικά δε στοιχεία που της παραδόθηκαν ήταν απολύτως σύννομα, έφεραν θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ουδεμία υπόνοια περί πλαστότητας της δημιούργησαν.

Η πάγια επί του θέματος νομολογία δέχεται ότι η φορολογική Αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Στην περίπτωση της, η φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. βάσει της οποίας εξεδόθησαν οι σε βάρος της προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις, ούτε τεκμηριώνει ειδικώς και με βάση συγκεκριμένα στοιχεία πώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» δεν απασχόλησε προσωπικό και άρα δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει συναλλαγές τόσο μεγάλης αξίας...» ούτε προκύπτει αν τελικώς χαρακτηρίζει αυτήν ως «πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο» ή «συναλλακτικώς ανύπαρκτο» ώστε να δύναται να κριθεί αν τίθεται θέμα καλής πίστης της επιχείρησής της ή όχι.

Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος καταλογίζει σε βάρος της το επίδικο πρόστιμο, χωρίς να έχει διαπιστώσει την αποδιδόμενη εις αυτή παράβαση και χωρίς να έχει τεκμηριώσει αυτήν, παραβαίνοντας με τον τρόπο αυτό τις σχετικές περί του βάρους της απόδειξης διατάξεις του

άρθρου 145 του νέου ΚΔΔ και παραβλέποντας τη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επίσης η κρίση της φορολογικής αρχής, δεν μπορεί να είναι ασφαλής, διότι και αληθείς υποτιθέμενες οι πληροφορίες που αναφέρονται - οι οποίες πάντως ούτε αποδεικνύονται αφού ουδεμία αναφορά στην πηγή πληροφόρησης γίνεται στην έκθεση, ούτε δύναται, εφόσον αφορούν σε απόρρητα ζητήματα άλλης επιχειρήσεως, να αντικρούσει αυτές - δεν μπορούν να οδηγήσουν ασφαλώς στο συμπέρασμα ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι υπηρεσίες αυτές από την συγκεκριμένη εταιρεία.

6. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επιβολή της κύρωσης σύμφωνα με την προϊσχύσασα διάταξη της παρ.12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 προϋποθέτει ότι ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων ενώ η ισχύουσα πλέον διάταξη του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ορίζει ως προϋπόθεση την έκπτωση φόρου εισροών από τον λήπτη.

Στην προκειμένη περίπτωση, σε κανένα σημείο της από έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ δεν αναγράφεται αν οι εκδότες των επιδίκων φορολογικών στοιχείων απέδωσαν ή όχι τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας ώστε να μπορεί να επιβληθεί εις βάρος της η υποχρέωση απόδοσης προς το Δημόσιο του ποσού αυτού.

Ομοίως, από την επισκόπηση του σώματος της ως άνω πράξεως επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. δεν είναι δυνατόν να διαγνωσθεί αν έχει εκδοθεί σύμφωνα με τη διάταξη των άρθρων 6 του Ν.2523/1997 ή με τις διατάξεις των άρθρων του Ν.4174/2013.

7. Η φορολογική αρχή **δεν έλαβε υπόψη της**, ως όφειλε, ενόψει του ότι τα στοιχεία αυτά ήταν στην διάθεσή της, **τη διενεργηθείσα περαιώση** για την οποία έχει ήδη εξοφλήσει το σχετικό ποσό και η οποία διαφοροποιεί πλήρως τις εφαρμοστέες διατάξεις.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα επικαλείται την προστασία που της παρέχει η «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου» που κυρώθηκε με το Ν.Δ. 53/74 και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος και ειδικότερα το άρθρο 6 αυτής και το άρθρο 1 του προσθέτου πρωτοκόλλου αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του άρθρου 21 §1 περ. α του Π.Δ. 16/1989 :

«1.α.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο εφόσον θεωρηθούν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., γιατί αυτός είναι από το νόμο αρμόδιο όργανο για την επιβολή φορολογίας.»

Επειδή εν προκειμένω, από το φυσικό φάκελο της υπόθεσης που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι οι από εκθέσεις α) επανελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92), β) επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94, γ) επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 και δ), ελέγχου ειδικού τριπλασίου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ.6 ν. 2523/97) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, στην τελευταία σελίδα τους αναφέρουν τον τόπο και συγκεκριμένα, φέρουν το ονοματεπώνυμο, το βαθμό και την υπογραφή του ελεγκτή, της επόπτριας και του υποδιευθυντή καθώς και την υπογραφή και ημερομηνία θεώρησης (.....) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, δεν συντρέχει καμιά περίπτωση πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου διαδικασίας έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι οι εκθέσεις ελέγχου συντάχθηκαν όπως ορίζει ο νόμος, τα δε αντιθέτως προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα απορρίπτονται ως αβάσιμα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» :

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

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

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

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

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

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή όπως προκύπτει από το σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων αυτές φέρουν όλα τα ως άνω εκ του νόμου προβλεπόμενα στοιχεία και ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 66§1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :

«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 62 §§ 2, 3, 4 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

« 2.Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28 §§ 1, 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. **Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Εν συνεχεία, την η προσφεύγουσα κλήθηκε εγγράφως από την φορολογική αρχή με το με αριθ. κοινοποιηθέν σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων (Άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013), με το οποίο ο έλεγχος της γνωστοποίησε αναλυτικά το ιστορικό, τα πραγματικά περιστατικά καθώς και τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας είκοσι (20) ημερών διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Μαζί με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα α) η με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, β) ο με αρ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α., γ) ο με αρ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. και δ) ο με αρ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος. Η επίδοση των παραπάνω, έγινε στον εξουσιοδοτηθέντα προς τούτο

Επειδή παρήλθε η τεθείσα στην ελεγχόμενη προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, για να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν απάντησε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι επήλθε βλάβη καθόσον στερήθηκε της δυνατότητας να λάβει πλήρη γνώση των διαπιστωθεισών από την αντίδικο φορολογική αρχή παραβάσεων, ώστε να επιμεληθεί της προσηκούσης και λυσιτελούς αμύνης της κατά των γενικώς, ασαφώς και αορίστως αποδοθεισών από τη φορολογική αρχή εις βάρος της παραβάσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η διαδικασία του ελέγχου έλαβε χώρα εφαρμοζομένων των ισχυουσών διατάξεων των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ρητά προβλέπεται κατ'άρθρο 66 παρ. 1 του ιδίου νόμου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε να εκδώσει σημείωμα του 36 παρ.7 του ΚΒΣ όσο και κλήση σε προηγούμενη ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/99, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 και 4 εδάφιο πρώτο του Ν 2523/97

:

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 φορολογικώς 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν.186/1992 :

«2. Κάθε έγγραφη 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 άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) 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, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ....., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., η κρίση περί της εικονικότητας στο σύνολό τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στην εκδότρια αυτών επιχείρηση που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., όσο και του συνόλου των διαπιστώσεων το ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα – λήπτρια επιχείρηση. Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο στον εκδότη, προκύπτει με πλήρη τεκμηρίωση ότι αυτός είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον από τον διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. έλεγχο στην προσφεύγουσα, ο οποίος προέβη σε παραλαβή του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (Απόδειξη παραλαβής) και σε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων (Έκθεση κατάσχεσης) της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τ' ακόλουθα:

- Το διατηρητικό ίχνος που φέρουν τα υπ'αρ. και Δ.Α.-Τ. εκδόσεως δεν είναι το ίδιο με τον κωδικό διάτρησης της μηχανής του αντίστοιχου μήνα και συγκεκριμένα, τα στοιχεία φέρουν ίχνος ενώ ο αντίστοιχος κωδικός διάτρησης της Δ.Ο.Υ. τον Μάιο του 2007 ήταν ο

- Οι πληρωμές, όπως φαίνεται πάνω σε κάθε Δ.Α.-Τ., έγιναν όλες με μετρητά και για ποσά τέτοια που αντιτίθεται στην εμπορική και συναλλακτική πρακτική που θέλει σε τέτοιες περιπτώσεις να εξοφλούνται με τραπεζικές επιταγές ή επιταγές της εταιρίας ή με κατάθεση στη τράπεζα ή με άλλον παρεμφερή τρόπο. Πιο συγκεκριμένα, τα εν λόγω ποσά είναι :
 - **3.980,00 € πλέον Φ.Π.Α. 756,20 €, ήτοι το σύνολο αυτού 4.736,20 € για το αρ. Δ.Α.-Τ.**
 - **3.808,50 € πλέον Φ.Π.Α. 723,62 €, ήτοι το σύνολο αυτού 4.532,12 € για το αρ. Δ.Α.-Τ.**
 - **3.301,25 € πλέον Φ.Π.Α. 627,24 €, ήτοι το σύνολο αυτού 3.928,49 € για το αρ.**
 Σημειωτέον ότι τα δύο πρώτα φέρουν ημερομηνία, επομένως το σύνολο αυτών σε μία ημέρα είναι 7.788,50 € πλέον Φ.Π.Α. 1.479,82 €, ήτοι το σύνολο αυτών 9.268,32 €. Για τις πληρωμές αυτές επίσης δεν επισυνάπτεται ούτε καν απόδειξη είσπραξης από τον εκδότη των Δ.Α.-Τ.
- Δεν αναγράφεται στο σώμα των εν λόγω Δ.Α.-Τ. ο αριθμός του μεταφορικού μέσου που μετέφερε τα προϊόντα, ούτε υπάρχει άλλο συνοδευτικό της μεταφοράς έγγραφο που να αποδεικνύει τη μεταφορά αυτών των προϊόντων, έστω από μεταφορική εταιρία ή άλλως.
- Τα εν λόγω Δ.Α.-Τ. έχουν καταχωριστεί στα βιβλία της ελεγχόμενης με ημερομηνία αντί και, πρακτική περισσότερο διαμόρφωσης των λογιστικών αποτελεσμάτων και όχι ορθής απεικόνισης των λογιστικών γεγονότων.
- Από το τηρηθέν βιβλίο εσόδων - εξόδων της ελεγχόμενης διαφαίνεται και διατηρείται σε όλη την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο μία ομοιομορφία των δαπανών και εξόδων της καταχωρίζοντας ως επί το πλείστον πολύ μικρότερης αξίας αγορές, η οποία όμως διακόπτεται από τα δυσανάλογα σε αξία, εν λόγω στοιχεία.».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι, η συναλλαγή της με τον, ΑΦΜ, ήταν πραγματική και όχι εικονική και ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία το ανύπαρκτο της συναλλαγής, λαμβάνοντας ως αποδεικτικά στοιχεία τους ισχυρισμούς που αφορούν αποκλειστικά στον εκδότη και δεν διενήργησε ως όφειλε ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο στην επιχείρησή της αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται

ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή με την ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση και **κανένα στοιχείο δεν προσκόμισε η προσφεύγουσα ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή** που να αποδεικνύουν με βεβαιότητα ότι η ανωτέρω συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι εικονική.

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 στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» αναφέρονται με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν το πόρισμα του ελέγχου ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή **αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.**

Επειδή όπως προαναφέρεται η κρίση περί της εικονικότητας στο σύνολό τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στην εκδότρια αυτών επιχείρηση που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., όσο και του συνόλου των διαπιστώσεων το ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα – λήπτρια επιχείρηση, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην οικεία έκθεση επανελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ..

Κατά συνέπεια ορθώς καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της **λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων – Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης** συνολικής καθαρής αξίας 11.089,75 ευρώ, **εικονικών στο σύνολό τους**, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ και επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, **οι δε προβαλλόμενοι**

ισχυρισμοί αυτής ότι τα υπό κρίση τιμολόγια **δεν είναι εικονικά** και ότι **κατά το χρόνο λήψεως των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, όχι μόνο κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία για την απόδειξη των ισχυρισμών της.

Επειδή, μαζί με την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και η οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και επί της οποίας διατυπώνεται η πλήρης και αναλυτική αιτιολογία επιβολής αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση υπάρχει πραγματική διαπίστωση από τη φορολογική αρχή των αποδιδόμενων παραβάσεων, όπως καταγράφεται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σε αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδ.αφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β' του άρθρου 84 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α και β του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1 και 2γ' του ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«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),

β).....,

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ιδίου ως άνω νόμου, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.21 Ν.3610/2007,ΦΕΚ Α 258/22.11.2007, ορίζεται ότι :

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ**, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν.3296/2004 :

«2. 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 "αυτοελεγχόμενες" 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 με τις διατάξεις της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1027/2005 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν. 3296/2004 Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» στο κεφάλαιο άρθρο 13 «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης» εδάφιο δεύτερο και τελευταίο της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1027/2005 ορίζεται ότι :

«.....
Όπως ορίζεται με τις εν λόγω διατάξεις, οι υποβαλλόμενες δηλώσεις από τους ανωτέρω επιτηδευματίες με τις οποίες δηλώνονται τα ως άνω προβλεπόμενα ποσά ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και οι τυχόν διαφορές εκροών στο ΦΠΑ και για τις οποίες συντρέχουν όλες γενικά οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις, δεν ελέγχονται και με την υποβολή τους θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, για τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση της εκμετάλλευσης της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος.

.....
Σημειώνεται επίσης, πέραν των ανωτέρω, ότι τυχόν περαιούμενες κατά τα προαναφερόμενα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις οποίες διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω άρθρων ως προς τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή στο κεφάλαιο 16 «Περαίωση δηλώσεων λοιπών φορολογιών» εδάφιο πρώτο της ως άνω Εγκυκλίου ΠΟΛ ορίζεται ότι :

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι επί επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών των οποίων οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ περαιώνονται ως ειλικρινείς σύμφωνα με τα οριζόμενα στα προηγούμενα άρθρα 13, 14 και 15, δεν ελέγχονται και περαιώνονται επίσης ως ειλικρινείς, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 13, και οι υποβαλλόμενες για τις αντίστοιχες χρήσεις δηλώσεις των λοιπών φορολογιών για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον πρόκειται για λοιπές φορολογίες για τις οποίες ως ακαθάριστα έσοδα δηλώνονται τα οριζόμενα στο άρθρο 15, δηλαδή αυτά που δηλώνονται και στη φορολογία εισοδήματος κατά το άρθρο αυτό.»

Επειδή στο κεφάλαιο 17§2 «Μεταβατικές και άλλες διατάξεις» εδάφιο πρώτο της ως άνω Εγκυκλίου ΠΟΛ ορίζεται ότι :

«2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι οι υφιστάμενες διατάξεις περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων ισχύουν ανάλογα και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.»

Επειδή, όπως ρητά αναγράφεται στη σελ. 3 της οικείας έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος «Η ελεγχόμενη έχει περαιώσει τις φορολογικές περιόδους από 01/01/2003 έως 31/12/2007 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004. Για το λόγο αυτό η υπηρεσία μας εξέδωσε την παρούσα εντολή επανελέγχου».

Επειδή εν προκειμένω περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν.4859/2000 και συγκεκριμένα η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. , διενεργήθηκε επανελέγχος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπ'όψιν της τη διενεργηθείσα περαίωση για την οποία έχει ήδη εξοφλήσει το σχετικό ποσό και η οποία διαφοροποιεί πλήρως τις εφαρμοστέες διατάξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2γ' του ν.4174/13.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66§48 του ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, με ισχύ από την 1.1.2014 και το εν λόγω άρθρο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 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 δεδομένα του φυσικού φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση στις των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. δεν υπέβαλε, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση τους στον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής που τις εξέδωσε (Δ.Ο.Υ.) σχετική δήλωση του άρθρου 66 § 48 Ν. 4174/2013, δηλώνοντας ότι αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες

πράξεις και καταβάλλοντας, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής των επεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ορθώς ο επανέλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, καθόσον η προσφεύγουσα **υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό 4,3% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης {11.089,75/256.426,62%})

Επειδή, εν προκειμένω ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 ν. 2238/94 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 λόγω ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

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 της προσφεύγουσας 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) η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 11.089,75 € στις φορολογητέες εισροές στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 με αποτέλεσμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εν λόγω φορολογικών στοιχείων στο φόρο εκρών της με βάση μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/97 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 εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2007 - 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 6.321,15 €, **σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97**, ισόποσο με το τριπλάσιο

του φόρου που διενήργησε έκπτωση ποσού 2.107,05 € με βάση τα τρία (3) επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 11.089,75 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή σύμφωνα με τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα 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 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σε κανένα σημείο της από οικείας έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ δεν αναγράφεται αν οι εκδότες των επιδικών φορολογικών στοιχείων απέδωσαν ή όχι τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας ώστε να μπορεί να επιβληθεί εις βάρος της η υποχρέωση απόδοσης προς το Δημόσιο του ποσού αυτού επικαλούμενη τις ανωτέρω διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 **αλυσιτελώς προβάλλεται καθόσον στην προσφεύγουσα με την υπ'αριθμ. επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 και όχι ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις των από :

-συνταχθείσας έκθεσης επανελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (Π.Δ. 186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρ. 5 του Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
 - συνταχθείσας έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
 -συνταχθείσας έκθεσης επανελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και
 - συνταχθείσας έκθεση ελέγχου ειδικού τριπλασίου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρ.6 ν. 2523/97) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
- κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β' του Ν 2523/97 ποσό: **22.179,50 €**

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Διαφορά ΦΠΑ	6.004,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	7.205,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.210,41 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Ποσό: **6.321,15 €** (2.107,05 € X 3)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Διαφορά φόρου	13.216,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.859,76 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.076,23 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).