



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 28-12-2015

Αριθμός απόφασης: **4818**

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 αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /27-07-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα στην «.....»κατά :
 - 1) της αριθμ. «.....»/05-06-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ ,
 - 2) της αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, οικονομικού έτους 2006

(διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

3) της αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του άρθρου 48 Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

4) της αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

5) της αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) την αριθμ. «.....»/05-06-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ ,

2) την αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

3) την αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του άρθρου 48 Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

4) την αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

5) την αριθμ. «.....»/05-06-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 05-06-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 28-12-2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/27-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....»/05-06-2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 8.770,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§§1,9,11,14 & 15, άρθρ. 7 §1, άρθρ. 11§1 και άρθρ. 18 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα , ενός (1) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου αξίας (Δελτίου Αποστολής- Τιμολογίου Πώλησης) στην χρήση 2005, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. «.....», καθαρής αξίας 4.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 646,65 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ «.....».

2) Με την υπ' αριθμ. «.....» /05-06-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005) ποσού 106.190,24€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 127.428,29€ ήτοι συνολικό ποσό 233.618,53€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης πλήρους τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05, της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», στα πλαίσια τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που πραγματοποίησε στον προσφεύγοντα.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. παραβάσεων ΚΒΣ, 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. «.....» /05-06-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 34.275,04€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 41.130,05€ ήτοι συνολικό ποσό 75.405,09€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 κρίθηκαν ανακριβή και η φορολογητέα αξία των εκροών και εισροών καθώς και οι εκπτώσεις του φόρου προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

4) Με την υπ' αριθμ. «.....»/05-06-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 100.631,88 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου ειδικού 3/πλάσιου προστίμου Φ.Π.Α., σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 33.543,96 € στην χρήση 2005, με βάση τη λήψη: 1) δεκαεννέα (19) φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης) καθώς και ενός (1) Τιμολογίου Πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 179.830,70 € πλέον ΦΠΑ 25.697,28€ , τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως των ατομικών επιχειρήσεων «.....», ΑΦΜ «.....», και «.....», ΑΦΜ ν, 2) έξι (6) φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης) συνολικής καθαρής αξίας 40.000,20 € πλέον ΦΠΑ 7.200,03 €, τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....» και 3) ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 4.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 646,65 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....». Συνολική καθαρή αξία όλων των ως άνω φορολογικών στοιχείων 224.215,90 € πλέον Φ.Π.Α. 33.543,96 €.

5) Με την υπ' αριθμ. «.....» /05-06-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 « Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική κύρωση στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 ποσού 33.543,96 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» .

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον ο προσφεύγων προέβη στην λήψη: 1) δεκαεννέα (19) φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης) καθώς και ενός (1) Τιμολογίου Πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 179.830,70 € πλέον ΦΠΑ 25.697,28€ , τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως των ατομικών επιχειρήσεων «.....» , ΑΦΜ «.....», και «.....», ΑΦΜ «.....», 2) έξι (6) φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης) συνολικής καθαρής αξίας 40.000,20€ πλέον ΦΠΑ 7.200,03 €, τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....» και 3) ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Δελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης)

εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 4.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 646,65 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....». Συνολική καθαρή αξία όλων των ως άνω φορολογικών στοιχείων 224.215,90 € πλέον Φ.Π.Α. 33.543,96 €. Αποτέλεσμα της λήψης των ως άνω εικονικών στην συναλλαγή φορολογικών στοιχείων είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης και η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 33.543,96 € από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από τον προσφεύγοντα πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 εκτός των άλλων κυρώσεων ο προσφεύγων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας , αφού δεν αποδόθηκε, για οποιονδήποτε λόγο από τους εκδότες των υπό κρίση ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

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

- 1) Οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές που κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους, έλαβαν χώρα κανονικά και μάλιστα από τα αναγραφόμενα σε αυτά πρόσωπα, η ύπαρξη των οποίων δεν αμφισβητείται, επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα καθίστανται ακυρωτέα.
- 2) Ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την λειτουργία, την οικονομική και την φορολογική κατάσταση του «.....» και της ύπαρξης κυκλώματος διακίνησης εικονικών τιμολογίων, όταν μάλιστα εμποδίζεται από το φορολογικό απόρρητο. Αυτό είναι έργο της Φορολογικής αρχής η οποία έχει και το βάρος να αποδείξει τις περαιτέρω συναλλακτικές δραστηριότητες του συγκεκριμένου επιτηδευματία .
- 3) Όλα τα αγαθά που αγοράστηκαν από τον «.....» (ζάχαρη, καφές, τυρί, αναψυκτικά) συνάδουν με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης του προσφεύγοντος (σούπερ μάρκετ) και είναι απαραίτητα για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης του προσφεύγοντος τα οποία πωλήθηκαν σε πελάτες λιανικής και εκδόθηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις.
- 4) Οι επίμαχες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν τον τελευταίο μήνα της οικίας χρήσης 2005, όπως συνηθίζεται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω λήψης εικονικών, γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη αν όχι απόδειξη ότι ήταν καθόλα νόμιμες, πραγματικές και δεν είχαν σκοπό να αποκρύψουν φορολογητέα ύλη.
- 5) Ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την λειτουργία, την οικονομική και την φορολογική κατάσταση του «.....» και της ύπαρξης κυκλώματος διακίνησης εικονικών τιμολογίων, όταν μάλιστα εμποδίζεται από το φορολογικό απόρρητο. Αυτό είναι έργο της Φορολογικής αρχής η οποία έχει και το βάρος να αποδείξει τις περαιτέρω συναλλακτικές δραστηριότητες του συγκεκριμένου επιτηδευματία .

- 6) Δεν συνάδει με τον χαρακτήρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, ούτε εξάλλου συμφέρει από επιχειρηματικής άποψης η οποιανδήποτε εμπλοκή σε παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων.
- 7) Καλή πίστη του προσφεύγοντος ως προς την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
- 8) Ο προσδιορισμός από την φορολογική αρχή των καθαρών κερδών με εξωλογιστικό τρόπο είναι αδικαιολόγητος και ανεπιεικής.
- 9) Ακυρότητα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω έλλειψης αιτιολογίας αναφορικά με την αναμόρφωση των φορολογητέων εισροών – εκροών. Για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α., όπως παγίως έχει νομολογηθεί από τα διοικητικά δικαστήρια, δεν αρκεί ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος, αλλά απαιτείται η σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης, άλλως η πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελής. Στην προκειμένη περίπτωση ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιόρισε τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. ακαθάριστα έσοδα με βάση την φορολογία εισοδήματος χωρίς να συντάξει αυτοτελή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. με την οποία να αιτιολογεί την αναμόρφωση των φορολογητέων εισροών και εκροών με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. να είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.
- 10) Μη σύλληψη η επιβολή προστίμου βάσει του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 καθώς οι εν λόγω διατάξεις έχουν καταργηθεί από τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2523/97.

ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Η Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ με το αριθμ. «.....»/10-08-2015 (ΔΕΔ «.....»13-08-2015) έγγραφο της μας διαβίβασε την με αριθμό «.....»2015 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρίπολης η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με ημερομηνία κατάθεσης «.....» δικαστικής προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ «.....» η οποία σχετίζεται με την αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ «.....»/ 27-07-2015 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Με την εν λόγω απόφασή του το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρίπολης απέρριψε την ανωτέρω δικαστική προσφυγή η οποία υποβλήθηκε κατά της με αριθμ. «.....»/20-10-2010 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ΚΒΣ συνολικού ύψους 80.000,40 ευρώ για λήψη έξι (6) πλαστών και εικονικών στοιχείων (ως προς την συναλλαγή) τιμολογίων εκδόσεως «.....», κατά την χρήση 2005.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του 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 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 με το πρώτο, εδάφιο της περιπτ. β΄ της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ" Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.....»

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή , στο Κεφάλαιο " ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ " της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ , «.....», που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....»/05-06-2015 προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., λεπτομερειακά 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 (Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο Πώλησης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», συνολικής καθαρής αξίας 4.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 646,65 €.

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 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 «.....»Α.Φ.Μ. «.....», δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή με την ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντα και οι ισχυρισμοί αυτού ότι : 1) όλα τα αγαθά που αγοράστηκαν από την ανωτέρω εκδότρια ατομική επιχείρηση (ζάχαρη, καφές, τυρί, αναψυκτικά) συνάδουν με το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης του και 2) οι επίμαχες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν τον τελευταίο μήνα της οικίας χρήσης 2005 όπως συνηθίζεται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής μέσω λήψης εικονικών, γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη αν όχι απόδειξη ότι ήταν καθόλα νόμιμες, δεν επαρκούν για να αποδείξουν με βεβαιότητα τον ισχυρισμό του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30του 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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο

η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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 05-06-2015 έκθεση πλήρους τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ «.....» που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....»/05-06-2015 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος έλεγχο στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι υφίστανται στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, οι παρακάτω αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) :

1) Α.Ε.Π. «.....»/20-10-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε, στην χρήση 2005, έξι (6) φορολογικά στοιχεία αξίας (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης) συνολικής καθαρής αξίας 40.000,20 € πλέον ΦΠΑ 7.200,03 € , τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....».

Κατά της ως άνω Α.Ε.Π. «.....»/2010 ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα προσφυγή, για την οποία το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρίπολης εξέδωσε την με αριθμό «.....»05-08-2015 απορριπτική απόφαση του.

2) Α.Ε.Π. «.....»/22-4-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε, στην χρήση 2005, δεκαεννέα (19) φορολογικά στοιχεία αξίας (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης) καθώς και ένα (1) Τιμολόγιο Πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 179.830,70 € πλέον ΦΠΑ 25.697,28€ , τα οποία είναι στο σύνολό τους εικονικά, εκδόσεως των ατομικών επιχειρήσεων «.....», ΑΦΜ «.....», και «.....», ΑΦΜ «.....».

Κατά της ως άνω Α.Ε.Π. «.....»/2013 ο προσφεύγων έχει ασκήσει προσφυγή.

Επίσης από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε, στην χρήση 2005, ένα (1) φορολογικό στοιχείο (Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 4.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 646,65 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....» για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ. «.....»/05-06-2015 προσβαλλόμενη Α.Ε.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ .

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92, καθόσον ο προσφεύγων **υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή**, (Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό 12,75% επί των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης { 224.215,90/1.757.737,55 X100}).

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 01/01/2005-31/12/2005 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 του προσφεύγοντα 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 είκοσι επτά (27) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 224.215,90 €, 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. των εν λόγω φορολογικών στοιχείων στο φόρο εκροών της με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

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 η υπ' αριθμ. «.....»05-06-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 34.275,04€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 41.130,05€ ήτοι συνολικού ποσού 75.405,09€. εκδόθηκε κατόπιν της από 05-06-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....», στα πλαίσια τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που πραγματοποίησε στον προσφεύγοντα , στην οποία εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και αναφέρονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Η ως άνω έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μαζί με την προσβαλλόμενη πράξη, όπως προκύπτει από την από 25-06-2015 έκθεση επίδοσης του «.....»εφοριακού υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έχει συνταχθεί αυτοτελής έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., για την έκδοση της οριστικής πράξεως προσδιορισμού Φ.Π.Α. γεγονός που καθιστά αυτή ακυρωτέα λόγω έλλειψης αιτιολογίας, είναι αβάσιμος.

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 εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. «.....»/05-06-2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2005 - 31/12/2005, πρόστιμο ποσού 10.631,88 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που διενήργησε έκπτωση ποσού 33.543,96 € με βάση τα είκοσι επτά (27) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των ατομικών επιχειρήσεων 1) «.....»,«.....», 2) «.....», ΑΦΜ «.....» και 3) «.....», ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 224.215,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

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 μөн 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 βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός τους προσφεύγοντος ότι η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης βάσει του ν.1882/1990 είναι παράνομη, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.2523/1997 αποτελεί διάταξη που έχει καταργηθεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εκθέσεων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. «.....»/27-07-2015 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)) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β' Ν.2523/1997 ποσό : **8.770,00 €** (4.385,00X 2)

B) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Φορολογητέα κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού βάσει ελέγχου	280.795,42€
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	280.795,42€

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

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	106.190,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	127.428,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	233.618,53

Γ) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α.

1) Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	1.763.490,68
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	1.763.490,68
Φορολογητέες εισροές βάσει ελέγχου	1.544.856,14
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	1.544.856,14

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	34.275,04
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	41.130,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.405,09

Δ) Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997).

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσό : **100.631,88 €** (33.543,96,00X3)

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

Πρόστιμο άρθρου 8§12 ν. 1882/90 ποσό : 33.543,96 € (33.543,96 X1)

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).