



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6.6.2019

Αριθμός απόφασης:1932

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 6/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, κατοίκου, οδός, με Α.Φ.Μ., κατά των: α) υπ' αριθμ. /**2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου, β) υπ' αριθμ. /**2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, γ) υπ' αριθμ. /**2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., δ) υπ' αριθμ. /**2018** οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ελευσίνας** και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αρ. α). /**2018** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου, β) /**2018** οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, γ) /**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., δ) /**2018** οριστική απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ελευσίνας** καθώς και τις από 28/12/2018 εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και την από 10/12/ 2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 και ν. 4174/2013, του ελεγκτή της ως άνω Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **Ελευσίνας**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 6/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, κατοίκου, οδός, με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αρ. /**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. **4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου **1/-31/12/2007**, του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ελευσίνας**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 400,00 ευρώ (2.000,00 X 20%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....." – με ΑΦΜ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ', του ν. 4337/2015.

Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε το υπ' αριθμό/2007 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον 19% ΦΠΑ εκ 380,00€

Β) Με την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., **διαχειριστικής περιόδου 1/-31/12/2007**, του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ελευσίνας**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 190,00€ (380,00X50%) ήτοι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2δ' όπως ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Γ) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου οικον. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.721,19 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1 περ. γ' ποσού 4.360,00€, πλέον τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 3.819,88 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.901,67 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2007 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....." – με ΑΦΜ

Δ) Με την υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. **διαχειριστικής περιόδου 1/-31/12/2007**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 380,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1 περ. γ' ποσού 190,00 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 166,44 €, ήτοι συνολικό ποσό 736,44 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και την μη αναγνώριση των δηλωθεισών με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19% ποσού 380,00 € εκδόσεως της επιχείρησης "....." – με ΑΦΜ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 10/12 2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 και ν.4174/2013 καθώς και των από 28/12/2018 εκθέσεων επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

Αιτία του εν λόγω επανελέγχου, ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν της/2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε περαίωση του οικονομικού έτους 2008 βάσει του ν. 3888/2010 αποδεχόμενη το με αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός, ότι σε μεταγενέστερο της περαιώσεως χρόνο από την προσφεύγουσα επιχείρηση, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η από 4.9.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ιδίου ειδικού συνεργείου, σύμφωνα με την οποία «κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση- με ΑΦΜ....., διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν σχετικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος , η οποία κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19% ποσού 380,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη -καλή πίστη
- Παραγραφή της χρήσεως 2007 την 31-12-2013. Επιπλέον δεν υπάρχουν νέα στοιχεία
- Μη νόμιμη η έκδοση πράξεων στο φόρο εισοδήματος και στο ΦΠΑ (ΠΟΛ. 1071/31-03-2017 εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τη διοίκηση άρθρο 9 παρ. 2 Ν.4174/2013)
- Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων στη χρήση 2007 ως ανεπαρκών. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων διότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός αυτών. Το ληφθέν τιμολόγιο αντιστοιχεί σε ποσοστό μόλις

0,02% επί των ακαθαρίστων εσόδων και δεν ήταν ικανό να επηρεάσει τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησής του.

- Μη νόμιμος η έκδοση όλων των επίδικων πράξεων με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013
- Παράβαση αρχής αμεροληψίας, παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας, ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλουμένων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1, 4 του ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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,»

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» , ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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

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

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 §3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣτΕ 2122/2012.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010 (σχετ. και η ΠΟΛ.1147/27.10.2010) ορίζεται ότι: **«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.** Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς

επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019/28-01-2011 ορίζεται στην παράγραφο 8 ότι: «Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε προβεί σε περαίωση του οικονομικού έτους 2008 βάσει του ν. 3888/2010 αποδεχόμενη το με αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου.

Επειδή, σε μεταγενέστερο της περαιώσεως χρόνο από την προσφεύγουσα επιχείρηση, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η από 4.9.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ιδίου ειδικού συνεργείου, η οποία αφορούσε την χρήση 2007 μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το με αριθμό/.../2018 προσωρινό συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του ιδίου νόμου, με βάση το οποίο προέκυψε διαφορά φόρου 1.998,45€

και το οποίο δεν αποδέχθηκε ο προσφεύγων, με αποτέλεσμα να διενεργηθεί επανέλεγχος για την υπό κριση διαχειριστική περίοδο με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 28/12/2018 , ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2007, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:«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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 18§9 του ΠΔ 186/92: ορίζεται ότι :«9. 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, 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 τον 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 ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα της από 10.12.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπ' όψη του το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και τη συνημμένη σε αυτό από 4.9.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ιδίου ειδικού συνεργείου, για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων “.....” – με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία ο εν λόγω εκδότης, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα στην από 10/12 2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 και ν. 4174/2013, του ελεγκτή της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία περιλαμβάνει ως αναπόσπαστο μέρος την από 4.9.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία αφορούσε την χρήση 2007 στη σελ.2, κεφ. 3 «Ιστορικό ελέγχου», αναφέρεται:

« Από τον έλεγχο που διενεργήσανε οι υπάλληλοι της του 10ου Ειδικού Συνεργείου διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση “.....” είχε εκδώσει στο σύνολό τους τα φορολογικά στοιχεία εικονικά για τους κάτωθι λόγους :

Η εταιρία είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών την 04-10-2006 στη διεύθυνση στο Δήμο σε μισθωμένο κτίσμα ιδιοκτησίας , η μίσθωση της οποίας διήρκησε με βάση τα στοιχεία του ιδιοκτήτη μέχρι 31-05-2007. Στη συνέχεια ο χώρος παρέμεινε κενός μέχρι 31-08-2007 και από 01-09-2007 μισθώθηκε στη εταιρία με ΑΦΜ

Δεν είχε υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ

Δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Δεν είχε υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών -προμηθευτών του άρθρου 20 του ΚΒΣ

Τουλάχιστον από 01-06-2007 έπαψε να λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα χωρίς να προκύπτει από έρευνα ότι έχει μεταφερθεί σε άλλη διεύθυνση.

Ο διαχειριστής της του (Βελγικής καταγωγής) καθώς και ο αντιπρόσωπος αυτού του δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις του ελέγχου, για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών προκύπτει για το 2007 ότι είχε πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών, παγίων και δαπανών αξίας 47.187,45€ ενώ φέρεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις 2.353.475,33€ €

Από τους ελέγχους που είχαν πραγματοποιήσει οι υπάλληλοι της ΥΠΕΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ και του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και είχε απασχολήσει τις ελεγκτικές Υπηρεσίες και παλαιότερα προέκυπτε ότι η επιχείρηση "....." είχε εκδώσει πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία και είχαν καταλογισθεί παραβάσεις ΚΒΣ για τα έτη 2006 και 2007 με καταλογισθέντα πρόστιμα 25.509.196,49€

Από τα αναγραφόμενα στο από 14-09-2017 δελτίο πληροφοριών μετά της συνημμένης έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας έκθεσης ελέγχου αποδεικνύεται εμπεριστατωμένα και με παραδείγματα ότι η δια των εκπροσώπων της έχοντας επαρκή γνώση των νομίμων διαδικασιών και κανόνων φορολογίας σχετιζομένων με επιτηδευσια προκειμένου να πραγματοποιήσει φοροδιαφυγή η οποία προσδιορίσθηκε σε έκταση πολλών εκατομμυρίων ευρώ με εμβέλεια όλη την επικράτεια σε πλήθος πελατών, εφάρμοσε στρατηγική με συγκεκριμένες τεχνικές και σειρά ανόμων ενεργειών, με σκοπό της την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων ή την κατασκευή και την εμπορία πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τον έλεγχο αυτό και από τις διασταυρώσεις στοιχείων προέκυπτε ότι η επιχείρηση "....." είχε εκδώσει το έτος 2007 ένα (1) φορολογικό στοιχείο εικονικό καθαρής αξίας 2.000,00€ προς την επιχείρηση "....."».

Επειδή όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας (σελ. 3 – πραγματικά περιστατικά-διαπιστώσεις ελέγχου), από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με το αριθ...../2018 έγγραφό του, αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκε η επίμαχη συναλλαγή, αλλά με διαφορετικό πρόσωπο από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή ο έλεγχος της ΔΟΥ Ελευσίνας δεν στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις του ελέγχου του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ως προς τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου

“.....”, αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως προς τον προσφεύγοντα - λήπτη του φορολογικού στοιχείου με αποτέλεσμα, λόγω των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, να γίνει δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και να καταλογιστεί **η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2007 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3δ' του Ν. 4337/2015),

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, καταλόγισε ορθά και σύννομα, τη σχετική παράβαση και επέβαλε, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.δ'ορίζεται ότι :

“ Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.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].

Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

" Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων".

Συνεπώς η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, ορθά επέβαλε, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις ως άνω διατάξεις πρόστιμο Φ.Π.Α.

Ως προς κρίση του ελέγχου περί ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων και τον συνεπεία αυτής εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

« Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ)

.....

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη."

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 3.500 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ.

Οι ως άνω περιπτώσεις α' και β' του πρώτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 30 τροποποιήθηκαν με το άρθρο 31 παρ. 8 του Ν 3522/2006 (ΦΕΚ 276 Α) τέθηκαν δε ως κατωτέρω και ισχύουν από 22/12/2006, όπως ορίζεται στο άρθρο 39 περ. ιγ' του ιδίου νόμου:

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 κατά τον επανέλεγχο που διενήργησε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2007 έκρινε αυτά ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ως προς την κρίση σχετικά με το κύρος των βιβλίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά προηγουμένως.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την από 28/12/2018 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης :

α) στη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007 ανέρχονται στο ποσό των 821.659,22 ευρώ, η συνολική καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου

ανέρχεται στο ποσό των 2.000,00 ευρώ, αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 0,24% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή από την από 28/12/2018 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και την συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο τμήμα, από 4.9.2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του 10ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007, εκτός από την λήψη του ως άνω περιγραφόμενου φορολογικού στοιχείου, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν διαπιστώθηκαν άλλες παραλείψεις ή παρατυπίες και ότι τα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ 7, περιπτ. ε' του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §3 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανεπαρκή στην ελεγχόμενη χρήση 2007 και δεν τίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του υπ' αριθ./2007 Δελτίου Αποστολής Τιμολογίου καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον 19% ΦΠΑ εκ 380,00 .

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της από 6/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

1) την απόρριψη αυτής ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007..

2) Την μερική αποδοχή αυτής κατά της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου οικον. έτους 2008, ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων για τα εν λόγω οικονομικά έτος, από ανεπαρκή σε επαρκή, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτών ομοίως

ως και των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικού ποσού 2.000,00

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2007

1) Υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. δ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: $2.000,00 \times 20\% = 400,00 \text{ €}$.

2) Υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015: ποσό 190,00€ ($380,00 \times 50\%$)

3) Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	380,00	380,00
πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν.4174/2013	190,00	190,00
τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013	166,44	166,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	736,44	736,44

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

1) Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2008 με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως τα βάσει δήλωσης: 821.659,22 ευρώ.

Φορολογητέα κέρδη οικον. έτους 2008 με βάση την παρούσα απόφαση

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Κέρδη βάσει δήλωσης	48.312,50
Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση (καθαρή αξία ληφθέντος εικονικού τιμολογίου)	2.000,00
Κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	50.312,50

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		2.850,00		2.850,00	
Γ. Από κινητές αξίες					
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	48.312,50		50.312,50		2.000,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις					
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		27.568,11		27.568,11	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα					
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης					
Συνολικό εισόδημα	48.312,50	30.418,11	50.312,50	30.418,11	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο					
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Άθροισμα					
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	13.737,60	463,63	13.737,60	463,63	
Φορολογητέο εισόδημα	34.574,90	29.954,48	36.574,90	29.954,48	

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

ΧΡΗΣΗ 2007 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2008)

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	34.574,90	7.079,21			36.574,90	8.009,21	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		9,50				9,50	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		7.069,71				7.999,71	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	29.954,48	5.206,80			29.954,48	5.206,80	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		891,59				891,59	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		4.315,21				4.315,21	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)		45,00				45,00	

Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		11.429,92				12.314,92	885,00
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
β) Εμπορικές Επιχειρήσεις		6.692,60				6.692,60	
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες		4.450,44				4.450,44	
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:		2.240,72				2.240,72	
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
Υπόλοιπο Φόρου		-1.953,84				-1.068,84	885,00
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		45,00				45,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		9,00				9,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
6. Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας							
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (25%)						221,25	221,25
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (60 * 0,73%=43,80%)						387,63	387,63
10. Εισφορά αλληλεγγύης							
11. Τέλος Επιτηδεύματος							
Σύνολο		-1.899,84				-405,96	
Μείωση επιστροφής φόρου		1,35				1,35	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		-1.898,49				-404,61	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση							1.493,88

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ση 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.