



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

Καλλιθέα 17-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3652

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2014 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97 , της υπ' αριθμ./2014 απόφασης επιβολής ειδικής κύρωσης αρθ. 8§12 ν.1882/1990 και της υπ'αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97 , την υπ' αριθμ./2014 απόφαση επιβολής ειδικής κύρωσης αρθ. 8§12 ν.1882/1990 και την υπ' αριθμ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την απόεισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

-Με την υπ' αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.256,58 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 6 & 9 του ν. 2523/97.

-Με την υπ' αρ./2014 Απόφαση Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 418,86 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 8 παρ.12 του ν. 1882/1990.

-Με την υπ' αριθμ./2014 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 502,24€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 602,69€ σύμφωνα με τις διατάξεις του 49 παρ.3 του ν. 2859/2000.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 48 παρ.3 το ν. 2859/00 από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αριθμ./2013 εντολής επανελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ./2010 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση «..... του» ΑΦΜ εξέδιδε τα έτη 2003, 2004 και 2005 εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ που έλαβε ο προσφεύγων. Σύμφωνα με την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε το έτος 2004 το υπ' αριθμ./2004 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως ««..... του» καθαρής αξίας 3.222,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 418,89 ευρώ και το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή λαμβάνοντας υπόψη την με ανωτέρω Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας ελέγχου στον εκδότη του ως άνω στοιχείου ενώ τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω χρήσης κρίθηκαν ως ανακριβή.

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στο τηρούμενο μηχανογραφικά βιβλίο εσόδων-εξόδων του 11^{ου} μήνα της χρήσης 2004 στο σκέλος των δαπανών και είχε συμπεριλάβει στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4^{ου} τριμήνου της χρήσης 2004, το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ 418,86€ εκδόσεως «.....» και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το σύνολο του φόρου εκροών το ποσό των

418,86€, που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ του ανωτέρω εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 με τη διαδικασία του αυτοελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 13-16 του ν. 3296/2004 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ. 2 του άρθρ. 17 του ν. 3296/2004.

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

1. Μη απόδειξη εικονικότητας και μη απόδειξη αυτής από τη φορολογική αρχή ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με πάγια νομολογία των Διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και την με αριθμ. 1087/2005 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Λόγος ακύρωσης της πράξης λόγω μη κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκή, ανακριβή στερώντας του την προσφυγή ενώπιον της Επιτροπής του άρθρ. 30 παρ. 5 του ΚΒΣ – Δεν διατυπώνονται στην έκθεση ελέγχου με σαφήνεια επιχειρήματα από τα οποία να προκύπτει η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων – Η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αόριστη κατά παράβαση του άρθρ. 21 του ΚΒΣ και δεν αναφέρεται η μέθοδος που ακολούθησε ο έλεγχος κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθιστώντας την προσβαλλόμενη πράξη νομικά πλημμελή.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.
4. Καλόπιστη λήψη των τιμολογίων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 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.

Επειδή όπως προκύπτει από την συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ο έλεγχος απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε και στοιχειοθετήθηκε πλήρως και επαρκώς η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και η εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή με την από 18/06/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. και των συνημμένων σε αυτή ήτοι του υπ' αριθ. /2010 Δελτίου πληροφοριών και της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. που διενήργησε τον έλεγχο στον εκδότη «.....» του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, στοιχειοθέτησε την παράβαση της λήψεως ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα του επίμαχου στοιχείου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί μη ύπαρξης εικονικότητας και μη απόδειξης αυτής δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του ΚΒΣ όπως αντικαταστάθηκε με την [παράγραφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002](#) (ΦΕΚ 221 Α'/24.9.2002) και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου, προβλέπεται ότι η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν εντός του έτους 2003 , 2004 και 2005 και αφορούν υποθέσεις επιτηδευματιών με ύψος ακαθαρίστων εσόδων 9.000.001 ευρώ και άνω, έχουν οριστεί ως καθ' ύλην αρμόδια για διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου , τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.). (σχετ. 1000414/3000/ΔΕ-Β/31-12-2004 Α.Υ.Ο.)

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις περί κρίσεως του κύρους των βιβλίων και στοιχείων από πενταμελή επιτροπή έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις βιβλίων τρίτης κατηγορίας στις οποίες διαπιστώνονται πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες και κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή εν προκειμένω καθότι ο προσφεύγων κατά το κρίσιμο έτος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με β' κατηγορίας βιβλία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρ. 28 §1 του ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται ότι: « *Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου 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 προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή εντός της ανωτέρω προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του υπ' αριθμ./2014 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της από πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καθώς και της κλήσης του άρθρου 62§4 του ν.4174/2013 όσον αφορά τα πρόστιμα το άρθ. 6 του ν. 2523/97 και του άρθ.8§12 του ν.1882/90, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ως είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του παρ. 5 του άρθ. 30 του ΚΒΣ τυγχάνει αβάσιμος καθότι δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω πλην των διατάξεων του άρθ. 28 §1 του ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 30 του ΚΒΣ ορίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του ιδίου άρθρου.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθ. 30 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) τέθηκαν οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών κρίνονται ως ανεπαρκή και ανακριβή. Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ. 4 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

« α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, 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).....

.....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.....»

Επειδή εν προκειμένω για τη χρήση 2004 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση ενός (1) Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής και συγκεκριμένα το Τ-ΔΑ/2004 καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ 418,86€ εκδόσεως «.....» το οποίο κρίθηκε εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.γ της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ , προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά έκρινε το κύρος των βιβλίων και στοιχείων λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη βαρύτητα της παράβασης καθότι αφορά λήψη εικονικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της καθώς και της έκτασης που καταλαμβάνει το

επίμαχο εικονικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.222,00€ σε σχέση με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ύψους 13.532,88€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθ. 48 παρ.3 το ν. 2859/2000 ορίζεται ότι 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 Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 49 παρ.3 του ν. 2859/2000 πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 17 παρ.2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι 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 περαιούμενες 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 σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθ. 10 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι : *«Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:*

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/2005 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%. Περαιτέρω ορίζεται ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3296/04 ισχύουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού (14.12.04) και μετά, δηλαδή ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 14.12.04 και μετά ήτοι για το οικονομικό έτος 2005 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις από 25-06-2014 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 30 παρ.2 παρ. γ' του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν το υπό κρίση έτος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς,

ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή στην κρινόμενη υπόθεση δεν διαθέτει περιθώρια διακριτικής ευχέρειας αλλά δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα με την έννοια ότι η διαπίστωση και μόνο ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο λαμβάνοντας υπόψη ότι 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.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

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).

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της υπ' αριθμ./2014 απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ. 6 ν. 2523/97, της υπ' αριθμ./2014 απόφασης επιβολής ειδικής κύρωσης αρθ. 8§12 ν.1882/1990 και της υπ' αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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 :

Αριθμός πράξης	Είδος πράξης	Διαχειριστική περίοδος	Οριστική φορολογική υποχρέωση σε €
..../2014	Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ	01/01/2004- 31/12/2004	1.256,58
..../2014	Απόφαση ειδ. κύρωσης άρθ 8§12 ν.1882/90	01/01/2004- 31/12/2004	418,86
..../2014	Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	01/01/2004- 31/12/2004	1.104,93

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).