



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη 23-9-2015

Αριθμός απόφασης 114

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333252

ΦΑΞ : 2313-333258

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς

Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης τ... Προϊσταμέν..... της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης **2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του-ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά των υπ' αριθμ.: α) **2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005 β)**2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005 γ)**2015** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97 τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. **2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 22-4-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Την με αριθμ.**2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 22-4-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την με αριθμ.**2015** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97 τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 22-4-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

8. Την από 14-9-2015 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του-ΑΦΜ, με έδρα στον, 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 τις παρακάτω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού:

α) την αριθμ. 2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 38.938,69 €, πλέον 46.726,32 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

β) την αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2005, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 14.203,30 €, πλέον 17.043,96 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

γ) την αριθμ.2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2005, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 6 Ν. 2523/97 ποσού 70.833,54 €.

Α) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006:

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 34 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου-προσφεύγοντος κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 §3γ του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη για υπαρκτές συναλλαγές.

Β) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 -31/12/2005:

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 ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου-προσφεύγοντος κρίθηκαν ανεπαρκή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 §3γ του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και της μη αναγνώρισης των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, δυνάμει του άρθρου 32 Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Γ) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ:

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθόσον στη χρήση 2005 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, για υπαρκτές συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

1) Όπως προκύπτει από την από2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχ/ση του προσφεύγοντα στην διαχειριστική περίοδο 2005 δυνάμει της αριθμ.εντολής ελέγχου (χειρόγραφη εντολή). Αιτία του επανελέγχου αυτού αποτέλεσε, δεδομένου του γεγονότος ότι ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαίωση βάσει του ν. 3697/2008 του εν λόγω οικονομικού έτους αποδεχόμενος το με αριθμ. 319696/1/2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, το γεγονός ότι μετά την αποδοχή του εν λόγω σημειώματος περαίωσης από τον προσφεύγοντα, 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:

α) Η με αριθμ. υπόθεσης 2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και η με αριθμ. υπόθεσης 2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. των υπαλλήλων και, σύμφωνα με τις οποίες και μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχ/ση ‘.....’-ΑΦΜ., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στοιχεία εκδόσεως της ανωτέρω επιχ/σης στη χρήση 2005 καθαρής αξίας 125.660,48€, πλέον ΦΠΑ 23.611,12€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων-προσφεύγοντα, εφόσον ο ίδιος δεν συναλλάχθηκε ποτέ με την φέρουσα ως εκδότρια των στοιχείων, αλλά με τον

Από την ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της απόέκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων:

α) Στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 έλαβε είκοσι εννέα (29) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 125.660,48€, πλέον ΦΠΑ 23.611,12€, εκδόσεως της επιχ/σης ‘.....’-ΑΦΜ.

Αναλυτικότερα από την ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχ/σης της “.....” σαν “.....” ιθύνων νους αυτής ήταν ο, ο οποίος έστησε την επιχ/ση της με την συμμετοχή της ιδίας και του αδελφού του και στη συνέχεια εξαπάτησαν δεκάδες επιχ/σεις και υπεξαίρεσαν τα εμπορεύματα τους με τη γνωστή μέθοδο της αγοράς εμπορευμάτων με ακάλυπτες επιταγές. Στη συνέχεια ορισμένα από τα εμπορεύματα πουλήθηκαν σε άλλες επιχ/σεις σε χαμηλότερες τιμές από τις επικρατούσες στην αγορά, ενώ ορισμένα από τα εμπορεύματα πουλήθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Οι συναλλαγές στην υπό κρίση περίπτωση πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντα και του Ο, καθ’ υπόδειξη του, αγόραζε εμπορεύματα με τιμολόγια εκδόσεως ‘.....σε τιμές λίγο χαμηλότερες από τις επικρατούσες στην περιοχή της και στη συνέχεια τα πουλούσε στον με ένα περιθώριο κέρδους και από τον εισέπραττε μόνο την διαφορά της αξίας, πάντα σε μετρητά.

Από την από 2011 ένορκη κατάθεση του, αδελφού του, προκύπτει ότι: “...η επιχ/ση της ήταν ουσιαστικά του και η έναρξη στη Δ.Ο.Υ. έγινε στο όνομα της, λόγω αδυναμίας του ιδίου... Στον τραπεζικό λογ/σμό της συνδικαιούχος ήταν και ο αδελφός τουτα θεωρημένα στη Δ.Ο.Υ. φορολογικά στοιχεία της που απέμειναν τα πούλησε η στον Χριστοδούλου Ιωάννη... όταν εγκαταλείφτηκε η έδρα της αυτή εντάχθηκε στο “κύκλωμα” Χριστοδούλου...”.

Για τις ως άνω παραβάσεις, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. **η αριθμ. 2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου** για τη χρήση 2005, με ύψος προστίμου **125.660,48€**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον προσφεύγοντα και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με το με αριθμ.2013 πρακτικό διοικητικής επίλυσης διαφορών, με την καταβολή του 1/3 του καταλογισθέντος προστίμου, ήτοι ποσού καταβολής 41.886,83€ .

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 και κατόπιν των ως άνω νέων στοιχείων που προέκυψαν, εξέδωσε την αριθμ. 2014 εντολή επανελέγχου για τον προσφεύγοντα, στη χρήση 2005, προκειμένου να προσδιοριστούν οι επιπτώσεις στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ των ως άνω παραβάσεων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και από τον έλεγχο προέκυψαν τα παρακάτω:

Α) Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος.

Όπως προκύπτει από την από 2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος έκρινε ότι οι ως άνω παραβάσεις που επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων της, τα οποία για τη διαχειριστική περίοδο 2005 κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3γ του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Τα ακαθάριστα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ.

Β) Όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ.

Όπως προκύπτει από την από2015 έκθεση επανελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας άρθρου 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω παραβάσεις που επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς επίσης και το γεγονός ότι τα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3γ του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) κατά τον επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος της εν λόγω χρήσης, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 και ειδικότερα με βάση τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν κατά τον επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος (δεν προέκυψε διαφορά) και απέρριψε τις δηλωθείσες με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέες εισροές κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Γ) Όσον αφορά το πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 §1 Ν. 2523/97.

Όπως προκύπτει από την από 2015 ειδική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων στη χρήση 2005 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 23.611,12 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ως λήπτης είκοσι εννέα (29) φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχ/σης '.....'-ΑΦΜ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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

- 1) **Όσον αφορά την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανεπαρκών και την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος επικαλείται ότι οι αποδιδόμενες σ' αυτόν παραβάσεις δεν δικαιολογούν την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών εφόσον δεν του αποδίδεται απόκρυψη φορολογητέας**

ύλης. Επικαλείται γι' αυτό το άρθρο 30 Π.Δ. 186/92 και συγκεκριμένα ότι τα βιβλία και στοιχεία της Β' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή στην περίπτωση λήψης εικονικών εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές **επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων** ή οφείλονται σε πρόθεση του υποχρέου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Εξ αυτών συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να **καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.**

Ειδικότερα αναφέρει ότι:

α) η διαγραφή των αγορών των "εικονικών τιμολογίων" ύψους 129.766,05€ και η πρόσθεση τους στα έσοδα είναι εσφαλμένη, διότι οι αγορές είναι πραγματικές.

β) τα εναπομείναντα εμπορεύματα εμφανίζονται καταχωρημένα στο βιβλίο απογραφής.

γ) τα ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως της εκδόθηκαν από νόμιμα συσταθείσα επιχ/ση, από νόμιμα θεωρημένο στέλεχος και συνοδεύονται από φορτωτικά έγγραφα.

δ) τα εμπορεύματα των "εικονικών τιμολογίων" πωλήθηκαν στους και

και προς επίρρωση των ανωτέρω επικαλείται την αριθμ.γνωμοδότηση του ΝΣΚ και τηναπόφαση του ΣτΕ όπου ορίζεται ότι: "...θεωρείται φορολογικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ."

2) **Όσον αφορά την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** ενίσταται για την διαφορά του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων και τον πρόσθετο φόρο 120% επ' αυτής που καταλογίστηκε, εφόσον ο ίδιος τον κατέβαλε στην πωλήτρια –εκδότρια των "εικονικών τιμολογίων" και δεν φέρει καμία ευθύνη από την μη απόδοση του από αυτήν.

3) **Όσον αφορά την πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.** επικαλείται εκ νέου την καταβολή του ΦΠΑ στους πωλητές και την παράλογη επιβολή του προστίμου.

4) **Περί της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων** αναφέρει ότι στοιχειοθετείται κατ'αρχήν παράβαση για τον επιτηδευματία –λήπτη εικονικών τιμολογίων και θεωρείται αυτή αποδεδειγμένη αν το εν λόγω πρόσωπο (ο εκδότης) είναι ανύπαρκτο ή δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος, δεν έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής και εν προκειμένω η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας και κατ' επέκταση της ανυπαρξίας του επιτηδευματία-εκδότη, επικαλούμενος γι' αυτό την αριθμ. 2013 απόφαση του ΣτΕ. Εν προκειμένω τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από υπαρκτή επιχ/ση (δήλωση έναρξης εργασιών στις 21/1/2005) και από νόμιμα θεωρημένα στελέχη από την Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης.

5) Περί της καλής του πίστης επικαλείται ότι η αναγνώριση αυτής στο πρόσωπο του λήπτη είναι αναγκαία για την εναρμόνιση του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία (καλή πίστη) θα πρέπει να ερευνάται κατά τον φορολογικό έλεγχο και οι ισχυρισμοί να είναι πλήρως αιτιολογημένοι και εν προκειμένω δεν αμφισβητήθηκε η ύπαρξη της από τη φορολογική αρχή.

Επειδή στην διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α' του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται αναλυτικά στην με αριθμό υπόθεσης έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της απόέκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.

Επειδή οι παραβάσεις που επιβλήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα με την αριθμ. **Απόφαση Επιβολής Προστίμου** για τη χρήση 2005, με ύψος προστίμου **125.660,48€**, λόγω λήψης είκοσι εννέα (29) φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως '.....'-ΑΦΜ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, **έγιναν αποδεκτές από αυτόν** και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με το με αριθμ.πρακτικό διοικητικής επίλυσης διαφορών, με την καταβολή του 1/3 του καταλογισθέντος προστίμου, ήτοι ποσού καταβολής 41.886,83€ .

Επειδή στις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ.2 του άρθρου 30 του Ν 2238/94 ορίζεται ότι: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας **ή ανεπαρκή** ή ανακριβή, **τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά** με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και της συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων *κίνησης*, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παρ. 2, 3, 7, και 8 ορίζεται ότι:

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

α) δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων-εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή τα αθεώρητο βιβλίο εσόδων-εξόδων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου

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) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Τα βιβλία του επιτηδευματία δεν κρίνονται ως ανεπαρκή αν για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας οφειλόμενης σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία υπάρχει καταστροφή ή απώλεια αυτών, με την προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, καθώς και της υποβολής γνωστοποίησης της απώλειας αυτών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

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.
- γ) Ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ.
- δ) Ποσοστό μηδέν κόμμα πέντε τοις εκατό (0,5%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 90.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 ευρώ έως και 30.000.000 ευρώ.
- ε) Ποσοστό μηδέν κόμμα τρία τοις εκατό (0,3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 180.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 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 ίδιου νόμου (ΠΡΟΣΟΧΗ: Όπου προβλέπεται επιεικέστερη μεταχείριση ισχύει και για τα ανέλεγκτα έτη σύμφωνα με το άρθρο 35§2 Ν. 3522/06):

- 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. στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2005, 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 καθαρά κέρδη εξωλογιστικά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94.

Επειδή σύμφωνα με την από 2015.συνταχθείσα έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, τα **δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα** του προσφεύγοντος στη διαχειριστική

περίοδο 1/1 - 31/12/2005 ανέρχονται στο ποσό των **276.624,70 ευρώ**, η **συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων** ανέρχεται στο ποσό των **125.660,48 ευρώ**, αντιστοιχεί δε σε **ποσοστό 45,426%** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :

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

Επειδή σύμφωνα με την από 2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της *ελέγκτριας* της Δ.Ο.Υ., η λήψη από τον προσφεύγοντα των ως άνω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος διότι:

1) Ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαίωση βάσει του ν. 3697/2008 του εν λόγω οικονομικού έτους αποδεχόμενος το με αριθμ. 318696/1/2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου κατά την 9/3/2009.

2) Η έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) (αριθμ. υποθ.), των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ και, απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. με την από 3/10/2011 πληροφοριακή έκθεση (αριθμ. υποθ.) το 2011, ήτοι μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατά τον χρόνο της αποδοχής από τον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ./1/2009 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008 στις 9/3/2009, με το οποίο περαιώθηκε το οικονομικό έτος 2006, δεν γνώριζε τη λήψη από τον προσφεύγοντα των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, έλαβε δε γνώση αυτών μετά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008, κατά συνέπεια αυτά αποτέλεσαν για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. νέα -συμπληρωματικά στοιχεία.

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 τ... Προϊσταμέν..... 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί**, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)

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

Είναι καταρχάς αληθές ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ. 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 145/1977) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, GABALFRISA κ.λπ. κατά Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), σκέψεις 43 και 44, όπου και η σχετική νομολογία του ΔΕΚ). όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της σημαντικής αποφάσεως του ΔΕΚ της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι **σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων** (ό.π. C-110/98 και C-147/98, σκέψη 46).

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., **θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ** ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της πλαστότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, 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 ΦΠΑ 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.»

Στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων **ορθώς επιβλήθηκε** με την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. στη χρήση 2005 το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 2015 έκθεσης ελέγχου άρθρου 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., καθόσον ο προσφεύγων στη χρήση 2005 ως λήπτης είκοσι εννέα (29) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 125.660,48€, πλέον ΦΠΑ 23.611,12€, εκδόσεως της επιχ/σης ‘.....’-ΑΦΜ., διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 23.611,12 ευρώ.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, **η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, **ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/08-02-2012).

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)...”.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τις από 2015 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ., καθώς και από τις: α) με αριθμ. υπόθεσης 2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. β) με αριθμ. υπόθεσης 2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. των υπαλλήλων και και ειδικότερα από τις ένορκες καταθέσεις των εμπλεκόμενων προσώπων προκύπτει ότι, ο προσφεύγων δεν πραγματοποίησε έλεγχο των στοιχείων της αντισυμβαλλόμενης –εκδότης των επίμαχων τιμολογίων και ειδικότερα της δυνατότητας εκπλήρωσης της συγκεκριμένης παροχής ή πώλησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 §5 εδάφια α' και β' της Εγκυκλίου Διαταγής Υπ. Οικονομικών 1098594/48115/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων άρθρα 1-11 του Ν. 3259/2004 που αναφέρονται στην περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από τον **Ν. 3697/2008**) ορίζεται ότι:

«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση τ... Προϊσταμέν..... της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ., καθώς και στις: α) με αριθμ. υπόθεσης 2011 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. β) με αριθμ. υπόθεσης 2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. των υπαλλήλων και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν. 2523/97) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης2015 και αριθμό πρωτόκολλου ενδικοφανούς προσφυγής του του-ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά των υπ' αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος β)/22-4-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ γ)/9-4-2015 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 έως 31/12/2005 τ... Προϊσταμέν..... της Δ.Ο.Υ.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση είναι η εξής:

- **Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος**

Σε ευρώ	
Διαφορά φόρου	38.938,69
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	46.726,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.665,01

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ**

Σε ευρώ	
Χρεωστικό υπόλοιπο	14.203,30
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	17.043,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.247,26

- **Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97**

Σε ευρώ	
Ύψος Προστίμου	70.833,54

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ 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).