



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα

19-04-2016

Αριθμός απόφασης:

1528

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά 1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004, 2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005, 3) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2004-31/12/2004, 4) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου

ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004, 2) υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005, 3) υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2004-31/12/2004, 4) υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 23.166,15 € πλέον 27.799,38 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 50.965,53 €.

2) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 18.123,51 € πλέον 21.748,21 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 39.871,72 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο φορολογίας φπα με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, συνεπεία του με αριθμό πρωτ. διαβιβαστικού εγγράφου του, με επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

3) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 61.065,90 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2004-31/12/2004.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 20.355,30 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $20.355,30 \times 3 = 61.065,90$ €.

4) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 44.328,06€, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2005-31/12/2005.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 14.776,02 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $14.776,02 \times 3 = 44.328,06$ €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρ. 6 ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.ως έκρινε το Διοικ. Πρωτ. με την υπ'αριθμ. απόφασή του για τα πρόστιμα του ΚΒΣ, η φορολογική αρχή ευθέως παρέβη το νόμο και μου απέδωσε ευθύνη "αποδοχής πλαστών" φορολογικών στοιχείων, και με την αιτιολογία αυτή χαρακτήρισε τα βιβλία μου ανεπαρκή και χώρισε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό φορολογίας εισοδήματος και φπα.

2.όλα τα εμπορεύματα που είχα προμηθευτεί, διακινήθηκαν περαιτέρω με νόμιμα στοιχεία, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, αλλά ενδεχομένως για απλή αποδοχή τιμολογίων υπαρκτών μεν συναλλαγών πλην εικονικών όμως ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Οι έμποροι ξυλείας, ως γνωστό, δεν διαθέτουν ασφαλείς επαγγελματικούς χώρους αποθήκευσης, και όταν το φορτηγό αυτοκίνητο πήγαινε να φορτώσει κατά φαινόμενον μεν φόρτωνε στο συγκεκριμένο σημείο, πλην τα εμπορεύματα δεν ήταν στο σημείο ακριβώς εκείνο αλλά σε κάποιο παραπλήσιο χωράφι. Αν ο πωλητής εξέδιδε επιλήψιμα παραστατικά δεν το γνώριζα, τελώντας σε καλή πίστη και δεν υπείχα ευθύνη

3.επειδή, ο φορολογικός έλεγχος ασχολείται μόνον με τις δραστηριότητες του προμηθευτού μου και όχι με τη δική μου εμπορική δραστηριότητα, συνάγει δε δικές μου-δήθεν-παραλείψεις, ενώ αυτές σε αντίθεση έρχονται με τη περαιτέρω δραστηριότητα η οποία αποδεικνύεται, κατά το σύνολό της νόμιμη.

4.επειδή ο φορολογικός έλεγχος παραβλέπει ότι εγώ ούτε σε ενέργειες πλαστότητας μετείχα, ούτε γνώση των ενεργειών του προμηθευτή μου σχετικά με την έκδοση των συγκεκριμένων στοιχείων γνώριζα τελώσα σε καλή πίστη.

5.επειδή και κατά την εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσον και για τον ΦΠΑ ο φορολογικός έλεγχος δεν ακολούθησε την υπό του νόμου ορισμένη τακτική πρέπει ν' ακυρωθούν οι πράξεις της Δ.Ο.Υ.

6.επειδή άλλως και όλως επικουρικά μη νόμιμα από τον φορολογικό έλεγχο προσδιορίστηκε και για τις δύο χρήσεις το φορολ. Εισόδημα ύψος των σε φπα υποκειμένων ακαθ. Εσόδων και προσδιορίστηκαν τα ποσά των προστίμων, ως και οι πρόσθετοι φόροι δέον να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Μεταβατικές και άλλες διατάξεις, του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/Α'/14-12-2004), ορίζεται, ότι: "§2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#) και 3 του άρθρου 49 του Ν. [2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων".

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 28 Θέματα φορολογικών ελέγχων, του ίδιου ως άνω Νόμου, ορίζεται, ότι: "§1.Επιχειρήσεις ή ελεύθεροι επαγγελματίες και γενικά επιτηδευματίες ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως ελεγκτικής αρμοδιότητας και με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 17 του παρόντος νόμου, για όλες τις φορολογίες και όλες τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους, εντός τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Εφόσον πρόκειται για επιτηδευματίες που εμπλέκονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων ή σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, β)....., γ).....".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: "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)....."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 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.”

Επειδή, βάσει του αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικού εγγράφου του, με επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στις κρινόμενες χρήσεις 2004 & 2005, σαράντα (40) και είκοσι εννιά (29) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 113.085,00 € & 78.480,00 € πλέον φπα 20.355,30 € & 14.776,02 € αντίστοιχα, για ανύπαρκτες συναλλαγές, εκδόσεως της ανύπαρκτης επαγγελματικά επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, **τα οποία θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία** καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μεταγενέστερα, ήτοι μετά την αυτοπεραίωση του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 “περαίωση των φορολογικών υποθέσεων” εκ μέρους της προσφεύγουσας, των υπό κρίση χρήσεων 2004 & 2005 που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (όπως προκύπτει από τις με ημερομηνία εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ & άρθρου 6 ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ.), ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων, εξέδωσε εκτός από τις υπ’αριθμ. & Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, και τις υπό κρίση: α) Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν έχει περαιώσει οριστικά τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2005 & 2006, και βάσει δε των προαναφερόμενων διατάξεων των άρθρων 17 § 2 και 28 § 1 του ν. 3296/2004, οι ανωτέρω παραβάσεις του ΚΒΣ περί λήψης πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων στις οποίες υπέπεσε για τις χρήσεις 2004 & 2005, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 § 2 του ν. 2238/1994 και 49 § 3 του ν. 2859/2000 αντίστοιχα, *έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών.*

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η λήψη των υπό κρίση πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης καθώς ανέρχονται σε ποσοστό 50,64% & 34,13% αντίστοιχα των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων των υπό κρίση χρήσεων 2004 και 2005, έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 περ. γ’ και στ’ του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν. 2238/1994, ο δε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ως άνω Νόμου. Εν προκειμένω τα ακαθάριστα έσοδα, στις υπό κρίση χρήσεις 2003 και 2004, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 241.180,14 (223.314,94*8%) και 241.253,89 (223.383,23*8%), αντίστοιχα.

Επειδή, στο άρθρο 48§3 του 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.....”

Επειδή, στο άρθρο 32§1 του Ν 2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....».

Επειδή, για τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων εξέπεσε το φπα, και τα οποία αποδείχθηκαν ότι, είναι εικονικά, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φπα αντίστοιχα για τις υπό κρίση χρήσεις 2004 & 2005, και καταλόγισε τον αναλογούντα φπα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 στο Φ.Π.Α. "όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.", ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, αντίστοιχα για τις υπό κρίση χρήσεις 2004 & 2005.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις α) επανελέγχου φπα & β) ελέγχου προστίμου φπα, της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φπα και προστίμου φπα άρθρου 6 ν 2523/97, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθούν, ως αβάσιμοι και μη αποδεκτοί. Εξάλλου, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλαστότητας και εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/97Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων π.δ. 186/1992 του και από την έκθεση επανελέγχου φπα, προκύπτει εναργώς και αποδεικνύεται, ότι:

α) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για τον τρόπο εξόφλησης των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων όπως απόδειξη πληρωμής, παραστατικά είσπραξης κ.λ.π., τα οποία ήταν απαραίτητα για τη διασφάλιση των πραγματικών συναλλαγών. Η αναγραφή δε επί του σώματος των τιμολογίων της ένδειξης «ΕΞΟΦΛΗΘΗ», ότι δηλαδή η εξόφληση γινόταν με μετρητά, χωρίς την έκδοση οποιουδήποτε στοιχείου, το οποίο να κατοχυρώνει αυτές τις συναλλαγές δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη και την κοινή πρακτική και μάλιστα όταν οι συναλλαγές είναι επαναλαμβανόμενες σε μικρά χρονικά διαστήματα και το ύψος των συναλλαγών είναι τόσο μεγάλο, ήτοι κατά τη χρήση 2004 133.440,30 € και για τη χρήση 2005 93.256,02 €.

Σε κάθε περίπτωση, επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα επαρκές στοιχείο για την απόδειξη των συναλλαγών, όπως επιταγές, αναλήψεις από λογαριασμό κ.λ.π.,

β) κατά την λήψη των τιμολογίων δεν επέδειξε την αναγκαία επιμέλεια ώστε να ελέγξει και να επιβεβαιώσει τα αναγκαία στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), διότι το βάρος απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο εκδότης όσο και ο λήπτης των στοιχείων,

γ) στην περίπτωση, κατά την οποία η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε με διαφορετικό από την εκδότρια επιχείρηση πρόσωπο, ενδεχόμενο το οποίο επικαλείται η προσφεύγουσα, αυτή δεν κατονόμασε το πρόσωπο με το οποίο έγιναν οι συναλλαγές, ούτε υπέδειξε τον τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων, ο οποίος πρέπει να ήταν γνωστός στην προσφεύγουσα, αφού όλες οι διακινήσεις φέρεται να έχουν πραγματοποιηθεί με αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της. Η μη απόδειξη της λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποδεικνύεται και από την ίδια την προσφεύγουσα, η οποία στην εν λόγω ενδικοφανή της προσφυγή αναφέρει *“είναι γεγονός ότι οι έμποροι ξυλείας, λόγω της ιδιομορφίας του αντικειμένου που εμπορεύονται και του μεγάλου όγκου αυτών δεν διαθέτουν ασφαλείς επαγγελματικούς χώρους αποθήκευσης. Τα εμπορεύματά τους (ξυλεία ευτελούς αξίας) φυλάσσονται σε ακάλυπτους χώρους (σε χωράφια) και διετίθεντο από ένα σταθερό σημείο (έναν πάγκο) και από εκεί γινόταν η συναλλαγή. Έτσι όταν το φορτηγό αυτοκίνητο πήγαινε για να φορτώσει ξυλεία (παλέτες) κατά φαινόμενο μεν φόρτωνε στο συγκεκριμένο σημείο της λεωφόρου, πλην τα εμπορεύματα δεν ήταν στο σημείο ακριβώς εκείνο αλλά σε κάποιο παραπλήσιο χωράφι”*.

δ) Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του π.δ. 186/1992 προβλέπεται ότι: *«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.»*. Στην μεγάλη πλειονότητα δε των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα αναγραφόμενα ποσά είναι μεγαλύτερα των τριών χιλιάδων (3.000 ευρώ). Συνεπώς, για την απόδειξη των συναλλαγών αυτών απαιτούνται αποδεικτικά τμηματικής ή ολικής εξόφλησης μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή επιταγές έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, στοιχεία, τα οποία, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή. **Ενώ, τα ποσά των μόλις πέντε επιταγών (.....,,,, Ευρώ αντίστοιχα), τις οποίες προσκόμισε η προσφεύγουσα στο Διοικητικό Πρωτοδικείο (υπ’ αρ.,,,, επιταγές), προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι πολύ μικρά (7.620 Ευρώ) σε σχέση με τα συνολικά ποσά (226.696,32 Ευρώ) των ως άνω συναλλαγών, ενώ δικαιούχος του αναγραφόμενου στις ως άνω επιταγές λογαριασμού δεν ήταν η προσφεύγουσα αλλά συγγενικό της πρόσωπο – ο**

ε) Επιπλέον, αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα εμπορεύματα, των οποίων η αγοραπωλησία φέρεται να απεικονίζεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, λόγω του μεγάλου όγκου και της ποσότητάς τους δεν θα μπορούσαν σε καμία περίπτωση να έχουν μεταφερθεί με ένα Ι.Χ. και συγκεκριμένα το υπ’ αριθμόν Ι.Χ., κυριότητας της προσφεύγουσας το οποίο αναγράφεται ως όχημα μεταφοράς (!) των εμπορευμάτων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, όπως άλλωστε αναφέρει και η ίδια η προσφεύγουσα στην υπ’ αρ. πρωτ. έγγραφη απολογία της στο Αντίθετα, η μεταφορά εμπορευμάτων του περιγραφόμενου στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ποσότητας και όγκου θα απαιτούσε μεταφορικό μέσο μεγάλου ωφέλιμου φορτίου (φορτηγό).

στ) αναφορικά με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, από προγενέστερους ελέγχους από τη Δ.Ο.Υ. έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για την έκδοση από αυτήν εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων,

η) στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία εμφανιζόταν ως διεύθυνση έδρας της εκδότριας επιχείρησης :, η οποία δεν προκύπτει από κανένα φορολογικό στοιχείο ή δήλωση, όπως μεταβολή έδρας, ίδρυση

υποκαταστήματος ή αποθηκευτικού χώρου κ.λ.π. Η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν ανύπαρκτη στη διεύθυνση αυτή τουλάχιστον από 23/10/2003.

θ) η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις φπα, εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, η όλη δε συμπεριφορά της καταδεικνύει ότι έκανε έναρξη εργασιών, προκειμένου να αποκτήσει ΑΦΜ και να εμπορευτεί εν συνεχεία πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν σε συναλλαγές οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν,

ι) από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004 και 2005 προέκυψε ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από καμία επιχείρηση και επομένως αποδεδειγμένα δεν έχει πραγματοποιήσει καμία αγορά για τις ως άνω χρήσεις. Συνεπώς, από την ανυπαρξία αγορών και δαπανών συνάγεται ευκρινώς και η επαγγελματική ανυπαρξία αυτής.

ια) αποδείχθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια φέρουν διάτρηση από τη Δ.Ο.Υ., χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της ως άνω Δ.Ο.Υ. σχετική πράξη θεώρησής τους, ενώ η ως άνω εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν έχει θεωρήσει σε οποιαδήποτε Δ.Ο.Υ. βιβλία και στοιχεία πέραν του έτους 1998. Επιπλέον, αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει θεωρήσει ποτέ βιβλία και στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. και κατ' επέκταση σε καμία περίπτωση δεν επαληθεύεται ο κωδικός διάτρησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνεπώς τα ως άνω στοιχεία είναι πλαστά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, έχει γίνει άλλωστε δεκτό νομολογιακά, αναφορικά με την εικονικότητα και την πλαστότητα φορολογικών στοιχείων, η οποία έχει διαπιστωθεί από την ελέγχουσα αρχή, ότι μετά από έλεγχο στην εκδότρια των ως άνω στοιχείων επιχείρηση, για την νομιμότητα της ένδικης πράξεως επιβολής προστίμου δεν απαιτείτο να διενεργηθεί έλεγχος και στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. (ΔΕΦΑΘ 2435/2015, ΣΤΕ 1262/2011).

Τέλος, ούτε από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ούτε από οποιαδήποτε άλλη διάταξη αποκλείεται ο έλεγχος να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων ή εκθέσεων ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής ή οποιασδήποτε άλλης δημόσιας υπηρεσίας, τα οποία μπορεί να προέκυψαν ακόμη και από έλεγχο άλλων φορολογικών οργάνων, ο οποίος έγινε επ' ευκαιρία έρευνας βιβλίων και στοιχείων ετέρου φορολογουμένου και συνετάχθη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέντων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. –τις διαπιστώσεις των οποίων υιοθετεί η έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας (ΣΤΕ 2633/2002, 3101/1994, 4505/1995).

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

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).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται όχι μόνο στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω, αλλά και ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. (ΣτΕ 721/2014, ΔΕΦΑΘ 737/2014, ΣτΕ 116/2013, 1314/2013, 1184, 1126/2010).

Επειδή η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, *'' Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες. ''*

«Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013)

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι μόνο πλαστά αλλά και εικονικά, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως.

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως από τη νομολογία ότι: «Από το πνεύμα των διατάξεων του Κ.Β.Σ., προκύπτει ότι οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα αυτό παραβάσεις οι οποίες επισύρουν την κύρωση του προστίμου εις βάρος του παραβάτη, είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως της παραβάσεως. Εξ αυτού παρέπεται ότι η πράξη επιβολής προστίμου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., πρέπει να εκθέτει, όχι αόριστα, αλλά συγκεκριμένα τα πραγματικά περιστατικά της παραβάσεως και να προκύπτει απ' αυτά ότι έλαβε χώραν η παράβαση. ..., χωρίς να απαιτείται για τη θεμελίωσή τους η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως η υπαιτιότητα εκ μέρους του υποχρέου, ο δόλος εκ μέρους του υποχρέου ή η επέλευση ζημίας του Δημοσίου εξαιτίας της παραβάσεως» (ΔΕΦΑΘ 5504/1998, ΣτΕ 3198/1996 ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 1253/1992).

Επιπρόσθετα, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ότι: «αβασίμως προβάλλεται ότι, για την επιβολή του ένδικου προστίμου, έπρεπε να έχει προηγουμένως αποδειχθεί ο δόλος της αναφρεσείουσας ή η πρόθεσή της προς απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθόσον, όπως έχει ήδη εκτεθεί, η διάγνωση του σκοπού αυτού δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής πλαστού και εικονικού τιμολογίου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής, η οποία αποτελεί διάφορο ζήτημα, προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. η' του ν.1591/1986.» (ΣτΕ 116/2013 61/2007, 851-853/2006, 2936, 1402/2005, 2586/2002, ΔΕΦΑΘ 4072/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2523 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997) Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις, ορίζεται, ότι:

Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης

Άρθρο 2. Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς

1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης

4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, νόμιμα επιβλήθηκε και προσδιορίστηκε ο πρόσθετος φόρος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί, και απορρίπτεται, ως μη νόμιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις α) επανελέγχου φπα & β) ελέγχου προστίμου φπα, της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Επιβολής Προστίμου φπα άρθρ. 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 αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004.

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 :

Χρεωστικό υπόλοιπο	23.166,15
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	27.799,38
Σύνολο για βεβαίωση	50.965,53

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005.

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 :

Χρεωστικό υπόλοιπο	18.123,51
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	21.748,21
Σύνολο για βεβαίωση	39.871,72

3) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2004.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 61.065,90 €.

4) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 44.328,06 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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