



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26-01-2018

Αριθμ. Αποφ.: 354

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των : α) με αριθ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσης 2011, β) με αριθμ. -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), γ) με αριθμ. και /24-08-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. περιόδων από 01/04/2011-30/06/2011 και από

01/07/2011-30/09/2011, αντίστοιχα και δ) /24-08-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από /2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό -**2017** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, 7.200,00 €, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 18.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 4.140,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 § §1, 2, 3 & 10, 9 §1, 19§§1, 2, 4, 5, 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό /**24-08-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος μετά προσυζητήσεων συνολικού ύψους **16.549,52 €**.

Με την αριθμό /**24-08-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2011, προέκυψε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου κατά το ποσό των 2.990,00 €.

Με την αριθμό /**24-08-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07-30/09/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.140,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.968,00 €, ήτοι, συνολικού ποσού 9.108,00 € .

Με την αριθμό /**24-08-2017** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, 2.070,00 €, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αριθμ. /22-06-2017 εντολής ελέγχου, βάσει της από 25-06-2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., με την οποία κρίθηκε ότι η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 25-06-2015 και 23-08-2017 εκθέσεις Κ.Β.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίστανται ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κατ'εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συνεπεία δε τούτου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, από παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, στο ύψος των 104.371,44 € και τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα στο ύψος των 4.369,11 €, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς στο ποσό των 20.823,52 €, έναντι των δηλωθέντων ζημιών ύψους 3.623,84 €, με πολλαπλασιασμό των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών με τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. 10% (κωδ. αρ.Μ.Σ.Κ.Κ. 8401 εργολάβος δημοσίων και δημοτικών τεχνικών έργων) προσαυξημένου κατά ποσοστό 80% (18%) λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε ποσοστό 17,24% των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /28-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου-μη απόδειξη της εικονικότητας-αποδεδειγμένα υπαρκτές οι συναλλαγές. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του εισοδήματος και του ΦΠΑ-ακυρωτέες όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις.
2. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στη φορολογία εισοδήματος.
3. Εσφαλμένη επιβολή πρόσθετου φόρου εισοδήματος και πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης.
4. Μη νόμιμος ο καταλογισμός του ΦΠΑ.
5. Η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου και μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών

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

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§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 οποίον επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι εφόσον :

- η συναλλαγή είναι πραγματική,
- το ληφθέν φορολογικό στοιχείο είναι τυπικό νόμιμο, ήτοι δεν είναι πλαστό και έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#))
- προέρχεται από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή,

δεν υφίσταται κώλυμα προς διενέργεια έκπτωσης της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική. Το γεγονός δε, ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, [ΣτΕ 1823/1994](#), ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου,

ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

Ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : *«ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:*

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

.....Τέλος είναι δυνατόν, τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 46 (χρονοδιάγραμμα κατασκευής) του ν. 3669/2008** (Κύρωση της Κωδικοποίησης νομοθεσίας κατασκευής Δημοσίων Έργων), ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε σύμβαση κατασκευής έργου ορίζεται προθεσμία για την περάτωσή του στο σύνολο και κατά τμήματα. Μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από την υπογραφή της σύμβασης, ο ανάδοχος με βάση την ολική και τις τμηματικές προθεσμίες, συντάσσει και υποβάλλει στη διευθύνουσα υπηρεσία το χρονοδιάγραμμα κατασκευής του έργου.....»

3. Το εγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα αποτελεί το αναλυτικό πρόγραμμα κατασκευής του έργου. Το χρονοδιάγραμμα αναλύει ανά μονάδα χρόνου και πάντως ανά ημερολογιακό τρίμηνο τις εργασίες που προβλέπεται να εκτελεστούν.

4. Ο ανάδοχος κατασκευής του έργου υποχρεούται επίσης μέσα σε έναν (1) μήνα από την υπογραφή της σύμβασης να συντάξει και να υποβάλει οργανόγραμμα του εργοταξίου, στο οποίο θα περιγράφονται λεπτομερώς τα πλήρη στοιχεία στελεχών, εξοπλισμού και μηχανημάτων που θα περιλαμβάνει η εργοταξιακή ανάπτυξη για την εκτέλεση του έργου.»

Με το άρθρο 36 (Διοίκηση του έργου – επίβλεψη) του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Η παρακολούθηση, ο έλεγχος και η διοίκηση των έργων ασκούνται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου (διευθύνουσα ή επιβλέπουσα υπηρεσία), η οποία ορίζει τους τεχνικούς υπαλλήλους που θα ασχοληθούν ειδικότερα με την επίβλεψη, προσδιορίζει τα καθήκοντά τους όταν είναι περισσότεροι από έναν, παρακολουθεί το έργο τους και γενικά προβαίνει σε κάθε νόμιμη ενέργεια και ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των έργων.

2. Η διευθύνουσα υπηρεσία ορίζει ως επιβλέποντες και βοηθούς

3. Στα καθήκοντα των επιβλεπόντων περιλαμβάνονται η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών και γενικά η τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο. Οι βοηθοί των επιβλεπόντων ασκούν τα καθήκοντα που τους ανατίθενται και έχουν ανάλογες ευθύνες.

4. Στην περίπτωση κατασκευής έργου με ανάθεση σε ανάδοχο η επίβλεψη αποσκοπεί στην πιστή εκπλήρωση από τον ανάδοχο των όρων της σύμβασης και στην κατασκευή του έργου σύμφωνα με τους κανόνες της τέχνης, ώστε να ανταποκρίνεται στον προορισμό του

5. Η υποχρέωση της επίβλεψης να προβαίνει σε κάθε ενέργεια για την πιστή εκπλήρωση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο, δεν μειώνει σε καμιά περίπτωση τις ευθύνες του αναδόχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη σύμβαση.....»

Με το άρθρο Αρθρο 47 (Ημερολόγιο του έργου) ορίζεται ότι : «1.Για κάθε εργολαβία, με μέριμνα του αναδόχου τηρείται ημερολόγιο σε βιβλιοδετημένα διπλότυπα αριθμημένα φύλλα. Το

ημερολόγιο συμπληρώνεται καθημερινά και αναγράφονται, με συνοπτικό τρόπο, σε αυτό στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες που επικρατούν, αριθμητικά στοιχεία για το απασχολούμενο προσωπικό κατά κατηγορίες, τα χρησιμοποιούμενα μηχανήματα, τα προσκομιζόμενα υλικά, τις εκτελούμενες εργασίες, τις εργαστηριακές εξετάσεις, τις εντολές και παρατηρήσεις των οργάνων επίβλεψης, τυχόν έκτακτα περιστατικά και κάθε άλλο σχετικό με το έργο σημαντικό πληροφοριακό στοιχείο.

2. Το ημερολόγιο υπογράφεται από εντεταλμένο όργανο της επίβλεψης και τον εκπρόσωπο του αναδόχου. Το ένα αποκοπτόμενο φύλλο περιέρχεται στη διευθύνουσα υπηρεσία. Οι εγγραφές στο ημερολόγιο αποτελούν πληροφοριακά στοιχεία για τις καιρικές συνθήκες, τη δύναμη απασχολούμενου προσωπικού και μηχανημάτων και γενικά για την παροχή εικόνας προόδου του έργου.

3. Η διευθύνουσα υπηρεσία μπορεί πάντα να ορίσει την εγγραφή στο ημερολόγιο συμπληρωματικών πληροφοριών ή άλλων στοιχείων που προσιδιάζουν στο συγκεκριμένο έργο ή να ζητήσει από τον ανάδοχο την τήρηση και άλλων στατιστικών στοιχείων. Στις περιπτώσεις μικρών έργων μπορεί η διευθύνουσα υπηρεσία να ορίσει την τήρηση του ημερολογίου κατά άλλο συνοπτικότερο τρόπο, την τήρηση του κατά εβδομάδα ή άλλο χρονικό διάστημα ή και τη μη τήρηση ημερολογίου.»

Με το άρθρο 52 (Επιμετρήσεις), του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «1. Κατά τη διάρκεια της κατασκευής του έργου λαμβάνονται όλα τα αναγκαία στοιχεία για την επιμέτρηση των ποσοτήτων των εκτελούμενων εργασιών. Οι επιμετρήσεις συντάσσονται με μέριμνα και δαπάνη του αναδόχου και υπόκεινται στον έλεγχο της υπηρεσίας. Τα επιμετρητικά στοιχεία λαμβάνονται από κοινού από τον επιβλέποντα και τον εκπρόσωπο του αναδόχου, καταχωρούνται σε επιμετρητικά φύλλα εις διπλούν, που υπογράφονται από τα δύο μέρη και καθένα παίρνει από ένα αντίγραφο.

2. Στο τέλος κάθε μήνα ο ανάδοχος συντάσσει επιμετρήσεις κατά διακριτά μέρη του έργου για τις εργασίες που εκτελέσθηκαν τον προηγούμενο μήνα. Η επιμέτρηση περιλαμβάνει για κάθε εργασία συνοπτική περιγραφή της με ένδειξη του αντίστοιχου άρθρου του τιμολογίου ή των πρωτοκόλλων κανονισμού τιμών μονάδας νέων εργασιών, που εκτελέσθηκαν και τα αναγκαία γι' αυτό επιμετρητικά σχέδια και διαγράμματα, με βάση τα στοιχεία απευθείας καταμέτρησης των εργασιών ή των πρωτοκόλλων της επόμενης παραγράφου. Οι επιμετρήσεις, συνοδευόμενες από τα αναγκαία επιμετρητικά σχέδια, υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο, αφού υπογραφούν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία μετά την παραβολή προς τα επιμετρητικά στοιχεία, τον έλεγχο και τυχόν διόρθωση των υπολογισμών, εγκρίνει τις επιμετρήσεις και τις κοινοποιεί στον ανάδοχο. Η κοινοποίηση αυτή θεωρείται πράξη της διευθύνουσας υπηρεσίας κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 76 του παρόντος και ο ανάδοχος αν δεν αποδέχεται τις διορθώσεις μπορεί να ασκήσει το προβλεπόμενο δικαίωμα της ένστασης.....

5. Δύο (2) μήνες το αργότερο μετά τη βεβαιωμένη περάτωση του έργου ο ανάδοχος είναι υποχρεωμένος να υποβάλει στη διευθύνουσα υπηρεσία τυχόν επί μέρους επιμετρήσεις που λείπουν και την «τελική επιμέτρηση», δηλαδή τελικό συνοπτικό πίνακα που ανακεφαλαιώνει τις ποσότητες όλων των τμηματικών επιμετρήσεων και των πρωτοκόλλων της παραγράφου 3. Αν

αυτές έχουν ελεγχθεί από τη διευθύνουσα υπηρεσία, οι ποσότητες τίθενται όπως διορθώθηκαν, έστω και αν εκκρεμούν κατ' αυτών ενστάσεις του αναδόχου ή αιτήσεις θεραπείας.

Η τελική επιμέτρηση υπογράφεται από τον ανάδοχο με την ένδειξη «όπως συντάχθηκε από τον ανάδοχο». Η διευθύνουσα υπηρεσία έχει υποχρέωση να προβεί στον έλεγχο της τελικής επιμέτρησης, μέσα σε δύο (2) μήνες από την υποβολή της και να κοινοποιήσει στον ανάδοχο την ελεγμένη και τυχόν διορθωμένη επιμέτρηση. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 έχει εφαρμογή για την τελική επιμέτρηση.

Με το άρθρο 53 Λογαριασμοί – Πιστοποιήσεις, ορίζεται ότι : «1. Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών. Αν από τον ανάδοχο κατασκευασθούν εργασίες πέρα από τις προβλεπόμενες στο χρονοδιάγραμμα, ο κύριος του έργου έχει το δικαίωμα να αναβάλει την πληρωμή των επιπλέον εργασιών, ώστε να συμπίσει με τα προβλεπόμενα στο χρονοδιάγραμμα. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται όταν στη σύμβαση προβλέπεται πρόσθετη καταβολή (πριμ) στον ανάδοχο για τη γρηγορότερη περάτωση του έργου.

2. Η πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών πληρωμών όσο και της οριστικής πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος, καθώς και η εκκαθάριση όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων από την εργολαβική σύμβαση, γίνεται με βάση τους λογαριασμούς και τις πιστοποιήσεις.

3. Μετά τη λήξη κάθε μήνα ή άλλης χρονικής περιόδου που τυχόν ορίζει η σύμβαση για τις τμηματικές πληρωμές, ο ανάδοχος συντάσσει λογαριασμό των οφειλόμενων σε αυτόν ποσών από εργασίες που εκτελέστηκαν.

Οι λογαριασμοί αυτοί στηρίζονται στις καταμετρήσεις των εργασιών και στα πρωτόκολλα παραλαβής αφανών εργασιών. Κατ' αρχήν απαγορεύεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες που δεν έχουν καταμετρηθεί. Για τμήματα του έργου που, κατά την κρίση του επιβλέποντα μηχανικού, δεν ήταν δυνατή η σύνταξη επιμετρήσεων κατά διακριτά και αυτοτελώς επιμετρήσιμα τμήματα του έργου, επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στο λογαριασμό εργασίες βάσει προσωρινών επιμετρήσεων, για τις οποίες όμως έχουν ληφθεί επιμετρητικά στοιχεία. Η τελευταία αυτή εξαίρεση γίνεται μόνο για τον πρώτο μήνα, μετά την εκτέλεση της εργασίας.

6. Στους λογαριασμούς περιλαμβάνονται επίσης η αναθεώρηση τιμών, αποζημιώσεις κάθε είδους που έχουν εγκριθεί, αντίτιμο απολογιστικών εργασιών που εκτελέστηκαν μέσω της εργολαβίας και κάθε άλλη εγκεκριμένη δαπάνη που καταβάλλεται στον ανάδοχο.....

Από τους λογαριασμούς αφαιρούνται όλες οι εκκαθαρισμένες απαιτήσεις του εργοδότη και ιδίως ποινικές ρήτρες, περικοπές τιμών των άρθρων 60 και 73 του παρόντος, συμπληρωματική κράτηση εγγύησης, αν γι' αυτή δεν έχουν κατατεθεί εγγυητικές επιστολές, οπότε γίνεται σχετική μνεία, απόσβεση προκαταβολών, παρακράτηση αξίας τυχόν χορηγούμενων υλικών, πληρωμές που έγιναν σε βάρος και για λογαριασμό του αναδόχου και γενικά κάθε απαίτηση του εργοδότη που δεν έχει ικανοποιηθεί με άλλον τρόπο.

7. Οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέστηκαν από την αρχή του

έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη. Από κάθε νεότερο λογαριασμό αφαιρούνται τα ποσά που πληρώθηκαν με τους προηγούμενους λογαριασμούς.

8. Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει, αν είναι ανάγκη, μέσα σε έναν (1) μήνα. Αν ο λογαριασμός που έχει υποβληθεί έχει ασάφειες ή ανακρίβειες, σε βαθμό που να είναι δυσχερής η διόρθωσή του, η διευθύνουσα υπηρεσία, με διαταγή της προς τον ανάδοχο, επισημαίνει τις ανακρίβειες ή ασάφειες που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και παραγγέλλει την ανασύνταξη και επανυποβολή του. Στην περίπτωση αυτή η οριζόμενη μηνιαία προθεσμία για τον έλεγχο του λογαριασμού αρχίζει από την επανυποβολή, ύστερα από την ανασύνταξη από τον ανάδοχο. Ο έλεγχος του λογαριασμού μπορεί να γίνει από συνεργείο της υπηρεσίας, στο οποίο συμμετέχει ο επιβλέπων το έργο. Ο επιβλέπων υπογράφει το λογαριασμό, βεβαιώνοντας έτσι ότι οι ποσότητες είναι σύμφωνες με τις επιμετρήσεις και τα επιμετρητικά στοιχεία, οι τιμές σύμφωνες με τη σύμβαση και τις σχετικές διατάξεις και γενικά ότι έχουν διενεργηθεί στο λογαριασμό όλες οι περικοπές ή εκπτώσεις ποσών, που προκύπτουν από το νόμο και την εφαρμογή της σύμβασης. Ο λογαριασμός, μετά τον έλεγχο, εγκρίνεται από τη διευθύνουσα υπηρεσία και έτσι εγκεκριμένος αποτελεί την πιστοποίηση για την πληρωμή του αναδόχου. Η έγκριση του λογαριασμού από τη διευθύνουσα υπηρεσία είναι δυνατή και χωρίς την υπογραφή του επιβλέποντα.

9. Αν η πληρωμή ενός λογαριασμού καθυστερήσει χωρίς υπαιτιότητα του αναδόχου, πέρα του διμήνου από την υποβολή του, οφείλεται.....

10. Για την πληρωμή της δαπάνης κατασκευής του έργου επιτρέπεται πάντοτε η έκδοση ενταλμάτων προπληρωμής, χωρίς να εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή άλλη σχετική γενική ή ειδική διάταξη.

11. Επιτρέπεται η εκ μέρους του αναδόχου του έργου εκχώρηση χρηματικής απαίτησης, για την οποία έχει συνταχθεί και εγκριθεί πιστοποίηση εκ της κατασκευής έργου,....

12. Όλες οι πληρωμές που γίνονται στον ανάδοχο κατά τη διάρκεια κατασκευής του έργου με βάση τις πιστοποιήσεις αποτελούν πάντοτε καταβολές έναντι του εργολαβικού ανταλλάγματος που εκκαθαρίζεται μετά την οριστική παραλαβή.

13. Μετά τη διενέργεια της προσωρινής παραλαβής ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «προτελικό λογαριασμό», με βάση τις ποσότητες που περιλαμβάνονται στο σχετικό πρωτόκολλο. Μετά τη διενέργεια της οριστικής παραλαβής και την έγκριση του πρωτοκόλλου ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει «τελικό λογαριασμό».

Για τον προτελικό και τελικό λογαριασμό εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου αυτού. Με τον τελικό λογαριασμό γίνεται εκκαθάριση του εργολαβικού ανταλλάγματος και όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων που έχουν σχέση με την εκτέλεση της σύμβασης.»

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα την οδό, στη και αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις κτιρίων, η οποία, κατά την υπό κρίση χρήση τηρούσε βιβλία Β΄ κατηγορίας. Δυνάμει της από 30/7/2010 εργολαβικής σύμβασης, η οποία συνάφθηκε μεταξύ του ιδίου και της διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης, ανέλαβε την κατασκευή του έργου «.....», συνολικής δαπάνης ύψους 183.983,19 €. Περαιτέρω, ανέθεσε μέρους εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου και συγκεκριμένα τις χωματουργικές εργασίες, στην, βάσει των από 5-5-2011 και 8-7-2011, ιδιωτικών συμφωνητικών που σύναψε με την τελευταία, με συνολικό τίμημα ύψους 9.840,00 € και 6.150,00 €, αντίστοιχα.

Σημειώνεται επίσης ότι, ανέθεσε βάσει του από 11-4-2011 ιδιωτικού συμφωνητικού στην, τις χωματουργικές εργασίες συντήρησης – καθαρισμού στον αύλειο χώρο του κτιρίου που βρίσκεται επί του, και συγκεκριμένα τον καθαρισμό της αυλής από μπάζα, δέντρα, φύλλα και λοιπά σκουπίδια με μηχανικά μέσα (φορτωτής, σκαπτικό), φορτοεκφόρτωση αυτών των προϊόντων επί αυτοκινήτου και απομάκρυνση τους σε κατάλληλο χώρο απόθεσης, αποκατάσταση αυλείου χώρου και διαμόρφωσης εξισωτικής στρώσης προς δημιουργία κατάλληλων ρύσεων. Το συνολικό οικονομικό τίμημα για την εκπλήρωση της παραπάνω συμφωνίας ορίστηκε σε 6.150,00 €.

Για όλες τις αναφερθείσες συναλλαγές εκδόθηκαν τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

A/A		ΧΡΗΣΗ 2011		
	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		5.000,00	1.150,00	6.150,00
2		8.000,00	1.840,00	9.840,00
3		5.000,00	1.150,00	6.150,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		18.000,00	4.140,00	22.140,00

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Η εκδότρια υπέβαλε την από 8/11/2007 Δήλωση Έναρξης Δραστηριότητας, με αντικείμενο εργασιών «Άλλες εργασίες εκσκαφής και μετακίνησης γαιών», με έδρα την Από το ηλεκτρονικό και φυσικό αρχείο του Μητρώου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλώσει την από /2006, έγγραφη σχέση της με τον Η φορολογική αρχή στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου, κατάσχε με την από 21/1/2013 έκθεση κατάσχεσης, ορισμένα βιβλία και στοιχεία, ενώ για τα υπόλοιπα, παρέλαβε την από 12/03/2013 υπεύθυνη δήλωση απώλειας των βιβλίων και

στοιχείων της. Παράλληλα, την ίδια ημέρα δήλωσε προφορικά στην φορολογική αρχή, ότι με το αριθμ. /18-4-2011 τιμολόγιο πώλησης, αγόρασε από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.» το μηχάνημα έργου με περιγραφή «.....» καθαρής αξίας 57.317,07€ πλέον Φ.Π.Α., το οποίο εν τέλει δεν έθεσε σε λειτουργία, καθώς δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων του. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, φέρεται να εκτέλεσε στην πενταετία που ακολούθησε από της ενάρξεως της δραστηριότητάς της και μέχρι την 31/12/2012, διάφορα τεχνικά έργα από τον μέχρι το και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς τρίτους, οι υποτιθέμενες προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι κυρίως εκσκαφή, φόρτωση, διάστρωση, διαμόρφωση και μεταφορά μπαζών, ογκωδών αντικειμένων, μπαζοχάλικων, καλουπιών, άλατος, με τη χρήση οχημάτων, φορτωτή (φορτωτή 540 international), τσάπας (τσάπας 922 λιπχερ), τσαπάκι, φορτηγά (4αξονικά). Σε αρκετά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η περιγραφή στην παρεχόμενη υπηρεσία είναι ελλιπής - γενική και ο γραφικός χαρακτήρας αλλάζει από λήπτη σε λήπτη. Η ελεγχόμενη για να φαίνεται συνεπής ως προς τις υποχρεώσεις της στο Δημόσιο, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας εισοδήματος με εικονικά ποσά, φροντίζοντας ειδικά για τον Φ.Π.Α., οι φορολογητέες εισροές να είναι περίπου ισόποσες με τις φορολογητέες εκροές, ούτως ώστε το καταβαλλόμενο κάθε φορά ποσό να μη ξεπερνά τις μερικές δεκάδες ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, σε συνδυασμό και με το νεαρό της ηλικίας της (κατά τον χρόνο υποβολής της έναρξης δραστηριότητας στις 20/10/2007, ήταν είκοσι (20) ετών, στις 22/12/2008 έγινε μητέρα στο δεύτερο τέκνο της) αλλά και το γεγονός ότι δεν διαθέτε την εμπειρία ή τις κατάλληλες σπουδές, δεν κατείχε επαγγελματική άδεια οδήγησης φορτηγών αυτοκινήτων ή άδεια χειριστή μηχανημάτων έργων, η φορολογική αρχή κατέληξε ότι όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Έτσι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα και αφού διαπίστωσε την καταχώρηση των με αριθμ. /27-6-2011, /28-06-2011 και /17-07-2011 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών στα βιβλία του προσφεύγοντος, εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό και ενδελεχή έλεγχο στην δική του επιχείρηση. Επίσης προσθέτει, ότι ακόμη και αν

αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν ήταν πράγματι σε θέση να παράσχει τις σχετικές υπηρεσίες, αυτή η αδυναμία του δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε την ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς το λήπτη των τιμολογίων, γι αυτό απαιτείται έλεγχος και στο λήπτη των στοιχείων δια του οποίου και μόνο δύναται τελικά να θεμελιωθεί η ανυπαρξία των συναλλαγών. Τέλος επικαλείται ότι όταν πρόκειται για κατασκευή ή τεχνικό έργο, πρέπει να διενεργείται αυτοψία, καθώς η κατασκευή υφίσταται, ανεξαρτήτως των λοιπών περιστάσεων, δε δύναται να γίνεται λόγος για ανύπαρκτη συναλλαγή, η δε πραγματική καταβολή του τιμήματος εκ μέρους του λήπτη αναιρεί την ανυπαρξία της συναλλαγής, σε κάθε δε περίπτωση ενήργησε καλοπίστως.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

1) Την από 30-7-2010 Σύμβαση μεταξύ του ιδίου και της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Θεσσαλονίκης – Τμήμα Τεχνικών Υπηρεσιών σύμφωνα με την οποία ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....», συνολικής δαπάνης **183.983,19 €**, με ημερομηνία περαίωσης την 30/7/2011.

2) Το από -2011 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης έργου μεταξύ του ιδίου και της, βάσει του οποίου η δεύτερη ανέλαβε την Το τίμημα για το συγκεκριμένο έργο ορίστηκε σε 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 1.150,00 €, σύνολο 6.150,00€. Για την ανωτέρω εργασία εκδόθηκε από την αντισυμβαλλόμενη το υπ' αριθμ. /27-6-2011 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και η αριθμ. /27-6-2011 απόδειξη παραλαβής της υπ' αριθμ. -0/21-7-2011 επιταγής της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος ποσού 6.150,00 €.

3) Τα από -2011 & -2011 ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του ιδίου και της για ανάθεση χωματουργικών εργασιών συντήρησης του έργου «.....». Το τίμημα για το συγκεκριμένο έργο ορίστηκε σε 8.000,00 € και 5.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% για τα οποία εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. /28-6-2011 και /17-7-2011 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, αποδείξεις παραλαβής των υπ' αριθμ. /12-8-2011 και /18-11-2011 επιταγών της Εθνικής Τραπέζης της Ελλάδος ποσού 9.840,00 € και 6.150,00 € αντίστοιχα.

4) Την από 2011 Βεβαίωση Περάτωσης Εργασιών, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας.

5) Τελική Επιμέτρηση του έργου, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας.

6) Έγκριση Τελικής Επιμέτρησης του έργου, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με αριθ. πρωτοκ. -2011.

- 7) Πρωτόκολλο Προσωρινής Παραλαβής του έργου, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, από υπαλλήλους της Δ.Τ.Ε. Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης.
- 8) Έγκριση Πρωτοκόλλου Προσωρινής Παραλαβής του έργου, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, με αριθμ. πρωτοκ. -2012.
- 9) Πρωτόκολλο Οριστικής Παραλαβής, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας.
- 10) Έγκριση Πρωτοκόλλου Οριστικής Παραλαβής του έργου, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, με αριθμ. πρωτοκ. -2013. Κατά την διάρκεια του έργου εγκρίθηκαν 4 λογαριασμοί (με αντίστοιχες επιμετρήσεις) με ποσό συνολικής τελικής δαπάνης **180.537,61 €**.
- 11) Φωτοαντίγραφο της από 01-12-2010 1^{ης} εντολής πληρωμής της δαπάνης για τη συντήρηση ηλεκτροφωτισμού του επαρχιακού οδικού δικτύου Ν. Θεσσαλονίκης με επισυναπτόμενο τον πίνακα πιστώσεων και πληρωμών.
- 12) Φωτοαντίγραφο της από 15-03-2011 2^{ης} εντολής πληρωμής της δαπάνης για τη συντήρηση ηλεκτροφωτισμού του επαρχιακού οδικού δικτύου Ν. Θεσσαλονίκης.
- 13) Φωτοαντίγραφο της από 11-07-2011 3^{ης} εντολής πληρωμής της δαπάνης για τη συντήρηση ηλεκτροφωτισμού του επαρχιακού οδικού δικτύου Ν. Θεσσαλονίκης με επισυναπτόμενο τον πίνακα πιστώσεων και πληρωμών και των σχετικών φύλλων εργασιών του τηρούμενου ημερολογίου εργασιών.
- 14) Φωτοαντίγραφο της από 25-06-2012 4^{ης} εντολής πληρωμής της δαπάνης για τη συντήρηση ηλεκτροφωτισμού του επαρχιακού οδικού δικτύου Ν. Θεσσαλονίκης.
- 15) Φωτοαντίγραφα των υπ'αρ. /21-12-2010, /23-04-2011 και /18-08-2011 τιμολογίων για τεχνικά έργα .
- 16) Φωτοαντίγραφα των με αριθμ. 19-40 σελίδων του με αριθμ. θεώρησης -2010 βιβλίου εσόδων – εξόδων, όπου προκύπτει η μη καταχώρηση τιμολογίων (για παρόμοιες εργασίες) έκδοσης άλλων επιτηδευματιών, για τα συγκεκριμένα έργα.
- 17) Φωτοαντίγραφα πέντε (5) υπεύθυνων δηλώσεων του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 με χρονολογία /2007 και /2009, του, με τις οποίες παραχωρεί στην, την χρήση διαφόρων μηχανημάτων έργου και Ι.Χ. φορτηγών αυτοκινήτων.

18) Φωτοαντίγραφο τιμολογίου πώλησης της εταιρείας – ΑΦΜ:, υπ' αριθμ. /18-4-2011 προς την ενός καινούριου εκσκαφέα φορτωτή, αξίας 48.000,00 € και με τις επιβαρύνσεις ΦΠΑ και τόκων συνολικής αξίας 70.500,00 € .

Σχετικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών των εργασιών που περιγράφονται στα με αριθμ. /28-06-2011 και /17-07-2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της στα πλαίσια του έργου «.....» επισημαίνονται τα εξής :

Στην κρίση περί εικονικότητας, εν προκειμένω, κατέληξε η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγηθέντος ελέγχου που είχε διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εκδότριας των στοιχείων όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου, αλλά ούτε και απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των έργων. Δεν επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων και φορτηγών αυτοκινήτων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα. Επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε τόσο από το αρχείο της υπηρεσίας, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., η επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό. Κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φέρεται να εκτέλεσε, διάφορα τεχνικά έργα από τον Μαλιακό Κόλπο μέχρι το Κιλκίς και από την Φλώρινα μέχρι την Κατερίνη, που η συνολική τους αξία, ξεπερνούσε το ύψος των 4.000.000,00€, ενώ παράλληλα η επιχείρηση δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους, 24.752,12 €, 56.032,68 €, 154.363,17 €, 56.132,06 € και 31.750,57 €, αντίστοιχα, και καθαρά κέρδη 13.662,24 €, 13.681,65 €, 1.301,63€, 4.647,79 € και 9.633,93 €, αντίστοιχα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα καταγραφέντα στην από /2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., στοιχεία, καθώς και τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα και ειδικότερα το γεγονός ότι :

- η προσφεύγουσα είναι από τις 2006 παντρεμένη με τον, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. /13 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου,

- ο σύζυγος της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ., έκανε στις /2006 έναρξη επαγγέλματος με δραστηριότητα «.....» και είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία,
 - από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων του υποσυστήματος TAXIS της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι τα με αριθμ. και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης ανήκουν στον πατέρα του και πεθερό της προσφεύγουσας,
 - για την εκτέλεση εργασιών «απομάκρυνσης σπασμένων ιστών», όπως αυτές αναγράφονται στα με αύξοντα αριθμό /16-5-2011, /17-5-2011, /18-5-2011, /20-5-2011, /01-06-2011, /02-06-2011, /03-06-2011, /06-06-2011, /24-06-2011, /27-06-2011, /28-06-2011, /29-06-2011 και /30-06-2011 φύλλα του τηρούμενου ημερολογίου εργασιών, τα οποία υπογράφηκαν από τον επιβλέποντα μηχανικό στα πλαίσια του έργου «.....», χρησιμοποιήθηκε το με αριθμ. φορτηγό ιδιωτικής χρήσης, ιδιοκτησίας,
 - μεταξύ των πιστοποιούμενων, από τον επιβλέποντα του έργου μηχανικό, εργασιών, της 3^η εντολής πληρωμής, συμπεριλαμβάνεται και η απομάκρυνση σπασμένου ιστού, η οποία καταγράφεται στην με αύξουσα αρίθμηση 20 στήλη του αναλυτικού πίνακα πιστώσεων – πληρωμών, ο οποίος συντάχθηκε από τον προσφεύγοντα (ανάδοχο) στις 11/7/2011 και εγκρίθηκε από την αρμόδια υπηρεσία στις 21/7/2011,
 - οι επιμετρήσεις συντάσσονται στο τέλος κάθε μήνα για τις εργασίες που εκτελέστηκαν στον προηγούμενο μήνα και υποβάλλονται από τον ανάδοχο στη διευθύνουσα υπηρεσία για έλεγχο αφού υπογραφούν από αυτόν με την ένδειξη «όπως συντάχθηκαν από τον ανάδοχο»,
 - οι εργασίες που αναγράφονται στο με αριθμ. Τιμολόγιο Παροχής Εργασιών ολοκληρώθηκαν στις 17/7/2011, ενώ ο πίνακας με τις εκτελεσθείσες εργασίες της εντολής πληρωμής, συντάχθηκε στις 11/7/2011,
 - δεν προσκομίστηκε αναλυτικός πίνακας με τις εκτελεσθείσες εργασίες της 4^{ης} εντολής πληρωμής,
- συνάγεται ότι το με αριθμ. /28-06-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 8.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο, υπό την έννοια ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή (απομάκρυνση σπασμένου ιστού) όχι όμως, όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, ενώ το με αριθμ. /17-7-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 5.000,00 €, είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ασφάλεια η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί μη διενέργειας σχετικής αυτοψίας για τη διαπίστωση εκτέλεσης των εργασιών αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι, στις περιπτώσεις κατασκευής δημοσίων έργων, όπως προβλέπουν άλλωστε οι διατάξεις του ν. 3669/2008 που διέπουν τη συγκεκριμένη σύμβαση, η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ποιότητας και ποσότητας των εργασιών ασκείται από την αρμόδια τεχνική υπηρεσία του φορέα κατασκευής του έργου, η οποία ενεργεί για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των εργασιών και γενικά την τήρηση των όρων της σύμβασης από τον ανάδοχο

Συνεπώς, υπό τα δεδομένα αυτά και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι προπαραταθείσες 1071/31-3-2015 και 1097/2016, ΠΟΛ. (ακριβή βιβλία, συναλλαγές υπαρκτές, το ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο), αφενός, δεν τίθεται ζήτημα έκπτωσης των συγκεκριμένων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και από το ΦΠΑ εισροών, και αφετέρου, θέμα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπου στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλαστών τιμολογίων είναι προφανές, ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στο με αριθμ. /..... -2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 5.000,00 €, εκδόσεως της, για συντήρηση – καθαρισμό του αύλειου χώρου κτιρίου επί της οδού είναι πραγματικές, καθόσον προκύπτει η νόμιμη και πλήρης εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου μέσω της έκδοσης τραπεζικής επιταγής, πρέπει να απορριφθεί επίσης ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η νόμιμη και πλήρης εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου μέσω της έκδοσης τραπεζικής επιταγής δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Κατά τον ίδιο τρόπο, η προσκόμιση στην φορολογική αρχή του με αριθμ. /..... 2011 τιμολογίου πώλησης αγαθών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με το οποίο μεταβιβάστηκε στην εκδότρια «.....» ένας καινούριος εκσκαφέας φορτωτής τύπου αξίας 48.000,00 €, δεν καθίσταται ικανή να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων δήλωσε ενώπιον της φορολογικής αρχής, ότι το εν λόγω μηχάνημα δεν τέθηκε σε λειτουργία, διότι δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία έκδοσης πινακίδων.

Θα πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι σε κάθε περίπτωση και στα πλαίσια της επικαλούμενης καλοπιστίας, ο προσφεύγων δε δύναται να εκπέσει, τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα του, όσο και από το Φ.Π.Α. εισροών, το ΦΠΑ δαπανών, την καθαρή αξία του με αριθμ. /27-06-2011 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, το οποίο εκδόθηκε για χωματουργικές εργασίες συντήρησης – καθαρισμού στον αύλειο χώρο του κτιρίου που βρίσκεται επί του 3^{ου} χλμ. Της Π.Ε., καθότι, αποδείχθηκε από τον έλεγχο, ότι η συγκεκριμένη δαπάνη δεν είναι παραγωγική, αφού ο ίδιος δεν απέδειξε ότι το συγκεκριμένο ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για σκοπούς της επιχείρησής του.

Ενόψει των ανωτέρω τα με αριθμ. /27-06-2011 και /17-7-2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή, ενώ το με αριθμ. /28-6-2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών χαρακτηρίζεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : « 1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),β) ...,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ),ε),στ), ζ),η) ...,θ)

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της

παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής..»

5,6,

7.Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ), δ),

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92). «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα:

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου,

γ)

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2. του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο : «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

.....

Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησης, σε περίπτωση που αυτή κριθεί ότι τηρεί ανακριβή βιβλία, εξαιτίας πράξεων ή παραλείψεων που προβλέπονται ρητά στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα βιβλίων και στοιχείων, δεν είναι αρκετή απλώς και μόνο η διαπίστωση της συνδρομής των πλημμελειών αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες ως άνω πλημμέλειες να είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά της αποτελέσματα ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών της υποχρεώσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών της αποτελεσμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 18.000,00 €, ο έλεγχος θεώρησε ότι καθίστανται ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, κατ εφαρμογή της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Συνεπεία δε τούτου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, από παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, στο ύψος των 104.371,44 € και τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα στο ύψος των 4.369,11 €, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς στο ποσό των 20.823,52 €, έναντι των δηλωθέντων ζημιών ύψους 3.623,84 €, με πολλαπλασιασμό των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών με συντελεστή καθαρού κέρδους ποσοστού 10% (κωδ. αρ.Μ.Σ.Κ.Κ. 8401 εργολάβος δημοσίων και δημοτικών τεχνικών έργων) προσαυξημένου κατά ποσοστό 80% (18%) λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε ποσοστό 17,24% των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του, καθότι δεν καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των υποχρεώσεών του, σε κάθε δε περίπτωση, η φορολογική αρχή που έφερε το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε για ποιο λόγο θεωρεί αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο σχετικός ισχυρισμός όμως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις μεγάλης έκτασης, (εν προκειμένω η λήψη των με αριθμ. /27-06-2011, /28-06-2011 και /17-07-2011 εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας, 5.000,00 €, 8.000,00 € και 5.000,00 €, αντίστοιχα, και συνολικής καθαρής αξίας ύψους 18.000,00 €, ανέρχεται σε ποσοστό 17,24% των ακαθαρίστων εσόδων), δικαιολογείται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι δεν υφίσταται κρίση περί ανακρίβειας ενώ η φορολογική αρχή προέβη απευθείας σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, χωρίς αιτιολόγηση περί ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων πρέπει να απορριφθεί επίσης ως αβάσιμος, καθόσον στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και εισοδήματος, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναγράφονται οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992,

οι οποίες αναφέρονται στο κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων, με συνέπεια να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Εξάλλου, ο ίδιος ισχυρισμός ως προς το σκέλος που αναφέρεται στη μη αιτιολόγηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της κρίσης της περί ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού, πρέπει να απορριφθεί επίσης, ως αβάσιμος, καθότι δεν καθίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα η πράξη για το λόγο και μόνο ότι δεν περιλαμβάνεται σε αυτή η ειδική αιτιολόγηση της ως άνω κρίσης, δεδομένου ότι η εν λόγω αιτιολογία δεν συνιστά τυπικό στοιχείο της πράξης της φορολογικής αρχής, η δε κρίση αυτή εάν αμφισβητηθεί, ελέγχεται κατ'ουσία από τα δικαστήρια (ΣτΕ 469/2000, 762/1997).

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 μπορούσαν και έπρεπε να τύχουν εφαρμογής και κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών του, δεδομένου ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός λόγω του ανεπιεικούς και κυρωτικού χαρακτήρα του, καταργήθηκε αρχικά τόσο με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 και μετέπειτα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013 αβασίμως προβάλλεται. Και αυτό διότι υπό την έννοια των διατάξεων των άρθρων 27 και 72 του ν. 4174/2013, αλλά και του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, αφενός δεν προκύπτει υποχρεωτική προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και αφετέρου, για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής απαιτείται ειδική εντολή ελέγχου που δεν τυγχάνει στη συγκεκριμένη περίπτωση. Εξάλλου σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης επιβολής πρόσθετου φόρου εισοδήματος και πρόσθετης εισφοράς αλληλεγγύης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι : «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ)

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν . 2523/1997, ορίζεται ότι : «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου..... 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 διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα τέλη, εισφορές και δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου. Επίσης, οι ως άνω διατάξεις εφαρμόζονται και για το τέλος εκσυγχρονισμού και ανάπτυξης αεροδρομίων, την εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ, την εισφορά δακοκτονίας, τα δικαιώματα του Δημοσίου από τα εισιτήρια εισόδου στα καζίνο και για κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ τρίτων που αποδίδεται στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και η εκπλήρωση ή μη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ελέγχεται από αυτές.»

Από τις ανωτέρω προαναφερθέντες διατάξεις προκύπτει ότι ορθά επιβλήθηκε πρόσθετη εισφορά και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την αριθμό /24-8-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., του επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 8.283,24 €, αντί του ορθού ποσού 6.948,01 €, καθότι η δικαιολογητική βάση για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, όπως αυτή εμφανίζεται και στην πρώτη σελίδα της υπ' αριθμ. /24-8-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στην στήλη «**ΔΙΑΦΟΡΑ**», ανέρχεται στο ύψος των 5.790,01 € (2.013,37 + 3.776,64) και όχι στο ύψος των 6.902,70 € όπως εσφαλμένα υπολόγισε η φορολογική αρχή. Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός δεδομένου ότι ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε ορθά επί της διαφοράς ύψους 6.902,70 €, όπως αναλυτικά απεικονίζεται στη δεύτερη σελίδα της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε

κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι : «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. και /24-8-2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07-30/09/2011, αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικότερη, ως ακολούθως:

–Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011:

Διαφορά φόρου: **6.902,70 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.283,24 €	3.451,35	2.469,09	5.920,44	5.920,44

–Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07-30/09/2011:

Διαφορά φόρου: **4.140,00 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες X 0,73% = 35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.968,00	2.070,00	1.480, 87	3.550,87	3.550,87

Ως προς ισχυρισμό περί μη νόμιμου καταλογισμού Φ.Π.Α. :

Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος από τη διατύπωση της διάταξης της παρ.12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990, συνάγεται ότι δε νοείται καταλογισμός ΦΠΑ στο λήπτη «εικονικών τιμολογίων», αν ο τελευταίος έχει καταβάλει στον εκδότη αποδεδειγμένα και με τον προβλεπόμενο τρόπο τον αναλογούντα ΦΠΑ, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται εκ μέρους του απόκρυψη φορολογητέας ύλης, σκοπός απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ούτε παράνομη έκπτωση ή σκοπός παράνομης έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία λήψης. Ο σχετικός ισχυρισμός όμως, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι πράξη προστίμου άρθρου 8 του ν. 1882/1990, δεν έχει εκδοθεί εις βάρος του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ΚΒΣ ίσο με το 40% της καθαρής αξίας των φερόμενων ως εικονικών ληφθέντων τιμολογίων κατ' άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015 και στο ΦΠΑ πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ των ληφθέντων ως εικονικών στοιχείων, δυνάμει της νέας διάταξης του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017.

Κατά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ωστόσο δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ.9 άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από την 1.12.2015, οι παρ.1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (που περιέγραφαν τις αντίστοιχες παραβάσεις και οριοθετούσαν τις νέες επιβαλλόμενες κυρώσεις, που κατέστησαν ελαφρύτερες συγκριτικά με τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 6 του Ν.2523/1997) και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων, ούτε υφίσταται διάταξη αντίστοιχη του άρθρου 6 του Ν.2523/1997. Συνεπώς προσθέτει, ότι το νέο νομικό πλαίσιο είναι σαφώς ευνοϊκότερο (γενικώς, αλλά και με τα δεδομένα της υπό κρίση υπόθεσής, κάθε δε διάταξη που εμποδίζει την αναδρομική εφαρμογή της νέας ευνοϊκότερης κατάστασης αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και στο Κοινοτικό Δίκαιο κι επομένως τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ολοσχερώς.

Όσον αφορά στις κυρώσεις του Κ.Β.Σ.:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : *«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε*

στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α),

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας, γ) ..., δ) ..., ε)...., στ)....,ζ).....»

Συνεπώς, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπεται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων και ο προβαλλόμενος, περί αντιθέτου, ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Όσο αφορά στις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, επισημαίνονται τα εξής :

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την περίπτωση β της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23 του ιδίου νόμου](#) έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά, οριζόταν ότι: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ. 72 (πρώην 66) παρ. 32 του ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους εφόσον, το νέο καθεστώς του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι : «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας...* Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της

καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. /..... -2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Την **επικύρωση** των με αριθμ.: **α)** /..... -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 - 31/12/2011) **β)** με αριθμ. /..... -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011, **γ)** /..... -2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2011-30/06/2011, **δ)** /..... -2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου

01/01/2011-31/12/2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμ. /24-08-2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	12.612,49	36.837,00	36.837,00
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.013,37		
	Χρεωστικό ποσό		3.776,64	3.776,64
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		495,26	495,26	495,26
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		99,05	99,05	99,05
Εισφορά Αλληλεγγύης		135,32	755,13	755,13
Πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης			743,77	743,77
Τέλος Επιτηδεύματος		400,00	400,00	400,00
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω INTERNET		-16,94	-16,94	-16,94
Διαφορά φόρου			6.902,70	6.902,70
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120% - άρθρου 49 ν. 4509/2017			8.283,24	5.920,44
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης			619,81	619,81
Διαφορά πρόσθετης εισφοράς αλληλ.			743,77	743,77
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		16.549,52	14.186,72
	για επιστροφή	2.013,37		

Η με αριθμ. Ι..... -2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011- (τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	64.301,78	64.301,78	64.301,78
Αξία φορολογητέων εισροών	22.635,86	17.635,86	17.635,86
Φόρος εκροών	14.789,41	14.789,41	14.789,41
Φόρος εισροών	5.205,82	4.055,82	4.055,82
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	8.601,90	6.593,59	6.593,59
Γεν.σύνολο φόρου εισροών	13.807,72	10.649,41	10.649,41
Αφ/να ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών			
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών	13.807,72	10.649,41	10.649,41
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.140,00	4.140,00
Πρόσθετος φόρος ν. 4509/2017		4.968,00	3.550,87
Σύνολο για βεβαίωση ή καταβολή		9.108,00	7.690,87

Η με αριθμ. Ι..... -2017 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/04/2011-30/06/2011

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	38.870,35	38.870,35	38.870,35
Αξία φορολογητέων εισροών	55.439,64	42.439,64	42.439,64
Φόρος εκροών	8.940,18	8.940,18	8.940,18
Φόρος εισροών	12.703,08	9.713,08	9.713,08
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	4.839,00	4.839,00	4.839,00
Γεν.σύνολο φόρου εισροών	17.542,08	14.552,08	14.552,08
Αφ/να ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών			
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών	17.542,08	14.552,08	14.552,08
Πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά	8.601,90	5.611,90	5.611,90

Υπ'αρ. Ι..... -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	7.200,00 (18.000 χ 40%)	5.600,00 (10.000 χ 40%) (8.000 χ 20 %)

Υπ'αρ. /..... -2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017
(άρθρου 6 ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

Πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου ύψους 4.140,00	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	2.070,00	2.070,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.