



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5-7-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1420

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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. Την με ημερομηνία **...-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . . του ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά:

1) της με αριθμ. **.../.../...-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010,

- 2) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011,
- 3) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,
- 4) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
- 5) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης προστίμου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 6) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης προστίμου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- 7) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης προστίμου Φ.Μ.Υ., άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- 8) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011, διαχειριστικής χρήσης 2010
- 9) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,
- 10) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
- 11) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 12) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- 13) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
- 14) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 15) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
- 16) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 17) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- 18) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/03/2012,
- 19) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01/04/2012-30/06/2012,

- 20) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, φορολογικής περιόδου 01/07/2012-30/09/2012,
- 21) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Μητρώου - Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 22) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,
- 23) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,
- 24) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,
- 25) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,
- 26) της με αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2015,
- και των από .../2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011, ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

1) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 12.651,61 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 15.181,93 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 27.833,54 €, καθότι, καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία της, φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών, τα οποία δεν διαφυλάχθηκαν και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, κατά συνέπεια, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/1994.

2) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 42.218,30 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 50.661,96 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 92.880,26 €, καθότι, αφενός, καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών, τα οποία δεν διαφυλάχθηκαν και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, κατά συνέπεια, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης, κατά την ίδια χρήση διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 151.900,00 €, γεγονός που επισύρει την ανακρίβεια των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

3) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 28.258,58 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 30.519,26 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.599,06 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 61.356,90 €, καθότι εξέδωσε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, σε διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 69.750,00 €, με συνεπεία την ανακρίβεια των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του ν. 2238/1994,

4) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, με την οποία δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

5) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη προστίμου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 300,00 €, καθότι, δεν υπέβαλε το έντυπο Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών αποτελεσμάτων – έντυπο Ε3, με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4παρ.1 του ν. 2523/1997,

6) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη προστίμου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 300,00 €, καθότι δεν υπέβαλε το έντυπο Ε3, με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 2238/1994, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4παρ.1 του ν. 2523/1997,

7) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη προστίμου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 300,00 €, καθότι δεν υπέβαλε την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-

31/12/2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 59 παρ. 3 του ν. 2238/1994, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4παρ.1 του ν. 2523/1997,

8) Με τη αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.000,07 €, καθότι το εισόδημά της για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, για τη διαχειριστική χρήση 2010, στο ύψος των 125.001,87 €,

9) Με τη αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 12.076,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 14.491,44 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 26.567,64 €, καθότι, καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία της, φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών τα οποία δεν διαφυλάχθηκαν και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, με αποτέλεσμα την ανακρίβεια των βιβλίων και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και αποτελεσμάτων της και των φορολογητέων εκροών και εισροών και του Φ.Π.Α. αυτών.

10) Με τη αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 40.485,14 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 48.582,16 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 89.067,30 €, καθότι, καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία της, φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών τα οποία δεν διαφυλάχθηκαν και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, με αποτέλεσμα την ανακρίβεια των βιβλίων και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και αποτελεσμάτων της και των φορολογητέων εκροών και εισροών και του Φ.Π.Α. αυτών.

11) Με τη αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 25.448,57 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 30.538,28 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 55.986,85 €, καθότι, καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία της, φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών τα οποία δεν διαφυλάχθηκαν και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, με αποτέλεσμα την ανακρίβεια των βιβλίων και εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και αποτελεσμάτων της και των φορολογητέων εκροών και εισροών και του Φ.Π.Α. αυτών.

12) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κύριου φόρου, ποσού 414,00 €, πλέον, πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2012, ποσού 496,80 €, ήτοι, συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 910,80 €,

13) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 104.721,00 €, καθότι, αφενός, δεν απέδωσε, ως εκδότης, το φόρο εκρών του με αριθμ. ΤΔΑ1/17-12-2010 εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 54.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 12.558,00 €, και αφετέρου, διενήργησε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκπτωση φόρου εισρών, ύψους 22.349,00 €,

14) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, συνολικό πρόστιμο ύψους 48.127,50 €, καθότι, δεν απέδωσε, ως εκδότης, το φόρο εκρών πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 69.750,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 16.042,50 €,

15) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

16) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

17) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

18) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν

υπέβαλε την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με πιστωτικό υπόλοιπο, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/03/2012, , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

19) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με πιστωτικό υπόλοιπο, φορολογικής περιόδου 01/04/2012-30/06/2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

20) Με τη αριθμ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2012-30/09/2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

21) Με τη αριθμ./.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Μητρώου - Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις άρθρου 36 παρ. 1 β' του ν. 2859/2000, δήλωση μεταβολής της επαγγελματικής της εγκατάστασης, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997,

22) Με τη αριθμ./.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 195,33 €, λόγω μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων σε μία (1) περίπτωση καταχώρισης φορολογικού στοιχείου σε άλλο μήνα από αυτόν της έκδοσής του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2 α,ε & 6 εδ.1 του ν. 2523/1997,

23) Με τη αριθμ./.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 61.150,66 €, λόγω : α) μη καταχώρισης τεσσάρων ημερήσιων δελτίων «Ζ» συνολικής αξίας 100,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2 α,ε & 6 εδ.1 του ν. 2523/1997, β) λήψης τεσσάρων εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές, φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 97.300,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2

παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 14, 18 παρ.2, και 30 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015, γ) έκδοσης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 54.600,00 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11,14, 18 παρ. 9 και 30 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, και δ) πλημμελούς τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων του υποκαταστήματος για ενημέρωση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων της έδρας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 3 και 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2 α,ε & 6 εδ.1 του ν. 2523/1997,

24) Με τη αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 28.700,00 €, λόγω : α) έκδοσης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 69.750,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11,14, 18 παρ. 9 και 30 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, β) μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων σε επτά (7) περιπτώσεις καταχώρισης φορολογικών στοιχείων σε άλλο μήνα από αυτόν της έκδοσής τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, και 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015, γ) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, και 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015,

25) Με τη αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 1.250,00 €, λόγω : α) μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, και 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015, β) μη τήρησης του βιβλίου εσόδων – εξόδων του Π.Δ. 186/1992 , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015, γ) μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) αξίας 1.800,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,5 και 13 παρ. 1 και 2 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3στ' του ν. 4337/2015,

26) Με τη αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 2.750,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτηση της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων, ήτοι, μη προσκόμιση

όλων των στοιχείων πωλήσεων των χρήσεων 2010 και 2011, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 και της περίπτωσης δ΄ του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, και μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την διαφύλαξη λογιστικών αρχείων, όπως ορίζονται στα άρθρα 7 των Ε.Λ.Π. και 13 του ν. 4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 23, 24, 54, 62 και 67 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα : Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα με της οδού, με κύριο αντικείμενο το χονδρικό εμπόριο τηλεοπτικών μηχανών λήψης, και δευτερεύουσες δραστηριότητες το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών ολοκληρωμένων κυκλωμάτων και μικροσυναρμολογήσεων, ενώ παράλληλα διατηρεί υποκατάστημα, επί της οδού στις ..., με αντικείμενο εργασιών, υπηρεσίες που παρέχονται από καφετερία, με διάθεση πρόσβασης στο διαδίκτυο και τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας. Κατόπιν της .../....2015 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων) καθώς και της ΠΟΛ. 1037/2005, στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκαν οι από-2016 σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Αφορμή ελέγχου αποτέλεσε αρχικά το με αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ Β ΕΦ 12/06/2013, έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, με το οποίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της προσφεύγουσας από την Βελγική επιχείρηση με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ /ΦΠΑ

Από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα :

- Στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 -31/12/2009,

Καταχώρισε στα τηρηθέντα βιβλία της, αγορές και δαπάνες, για τις οποίες δεν προσκόμισε στον έλεγχο, τα φορολογικά στοιχεία της συγκεκριμένης χρήσης, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 -31/12/2010

α) εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, ήτοι, το Τ.Π.Υ. 1/17-12-2010 προς την επιχείρηση με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 54.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 12.558,00 €

β) ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές, φορολογικά στοιχεία, από τον . ., με ΑΦΜ ..., ως ακολούθως :

	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.Υ. 43/12-4-2010	1.500,00	315,00
2	Τ.Π.Υ. 48/8-11-2010	64.800,00	14.904,00
3	Τ.Π.Υ. 49/11-11-2010	20.000,00	4.600,00
4	Τ.Π.Υ. 50/9-12-2010	11.000,00	2.530,00
	Συνολική αξία	97.300,00	22.349,00

γ) δεν καταχώρισε στα τηρηθέντα βιβλία της, στοιχεία αγορών αξίας μικρότερης των 880,00 €, ήτοι, τέσσερα ημερήσια δελτία «Ζ», με αρίθμηση 61/01-04-2010, 62/02-04-2010, 63/03-04-2010, 64/06-04-2010, 65/07-04-2010 και 68/08-04-2010 συνολικής αξίας 100,10 € πλέον Φ.Π.Α. 21,02 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2^α, ε' και παρ. 6 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997,

δ) τήρησε πλημμελώς το βιβλίο εσόδων – εξόδων, λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων του υποκαταστήματος για ενημέρωση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων της έδρας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9 παρ. 3 και 17 παρ. 5 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2^α, ε' και παρ. 6 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997.

Στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011 -31/12/2011

α) εξέδωσε πέντε (5) εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, φορολογικά στοιχεία, ήτοι, τα με αριθμ.:

	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.	ΛΗΠΤΗΣ
1	Τ.Π.Υ. 5/21-03-2011	16.000,00	3.680,00	..
2	Τ.Π.Υ. 6/10-06-2011	16.000,00	3.680,00	
3	Τ.Π.Υ. 7/21-06-2011	10.500,00	2.415,00	
4	Τ.Π.Υ. 8/21-06-2011	7.500,00	1.725,00	
5	Τ.Π.Υ. 10/27-06-2011	19.750,00	4.542,50	
	Συνολική αξία	69.750,00	16.042,50	

β) δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν. 2523/1997,

γ) δεν ενημέρωσε εμπρόθεσμα το βιβλίο εσόδων – εξόδων σε επτά (7) περιπτώσεις καταχώρισης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2^α και παρ. 6 εδαφ/ 1 του ν. 2523/97.

- Στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 -31/12/2012

α) δεν τήρησε το προβλεπόμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων για τη συγκεκριμένη χρήση,

β) δεν εξέδωσε σε μία (1) περίπτωση, Τ.Π.Υ. αξίας 1.800,00 €, προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..., ως εργολαβικό αντάλλαγμα, βάσει της από 28/05/2012 σύμβασης, μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, για την εκτέλεση έργου ύψους 1.800,00 €,

γ) δεν υπέβαλε τη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 6 του ν. 2523/97.

- Στο φορολογικό έτος 2015

α) δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών λόγω μη προσκόμισης όλων των στοιχείων πωλήσεων της χρήσης 2010 και 2011

β) δε διαφύλαξε τα λογιστικά αρχεία όπως ορίζονται στα άρθρα 7 των Ε.Λ.Π. και 13 του ν. 4174/2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 23, 24, 54, 62 και 67 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 του ν. 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας, καθόσον, στη μεν χρήση 2010, η έκδοση και λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 151.900,00 €, σε αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 183.907,16 €, είναι της τάξης του ποσοστού 82,60%, στη δε χρήση 2011, βάσει της με αριθμ. .../2012 δήλωσης φόρου εισοδήματος, δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση, ενώ η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο ύψος των 69.750,00 €. Επιπλέον, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εξόδων, (τιμολογίων αγορών – δαπανών), παραστατικών πληρωμών, για τις χρήσεις 2009 και 2010, αλλά και λόγω μη τήρησης του προβλεπόμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων για τη χρήση 2012, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92. Ο έλεγχος προσδιόρισε,

στη φορολογία εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. 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/....-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πλήρης αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων – ανυπαρξία ειδικής, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας
- 2) Μη συμμετοχή της σε οποιαδήποτε φορολογική παράβαση
- 3) Παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος
- 4) Ο χαρακτηρισμός των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών είναι απολύτως εσφαλμένος και αναπόδεικτος
- 5) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και ανυπαρξίας ειδικής σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «*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 τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1087/2005(άρθρο 6 παρ.2), η οποία εκδόθηκε για την παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1037/1.3.05, ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι με βάση τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση, συντάσσεται για όλες συγχρόνως τις ελεγχόμενες χρήσεις η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται οι διαπιστώσεις επί των επαληθεύσεων αυτών καθώς και η κρίση του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων και το πόρισμα επί των αποτελεσμάτων για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογες εκθέσεις συντάσσονται και για κάθε μία χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, καθώς και για τον ΚΒΣ, με σχετική μνεία στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

13

Από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι συντάχθηκαν:

α) η από2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

β) η από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

γ) η από .../2016 έκθεση ελέγχου έκτακτης εισφοράς άρθρου 29 ν. 3986/2011

δ) η από .../2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α.

ε) η από .../2016 έκθεση ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. **2523/1997**.

Επίσης εκδόθηκαν οι παρακάτω πράξεις :

α) οι με αριθμ. .../.../2016, ../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Ετών 2010, 2011, 2012 και 2013, αντίστοιχα,

β) οι με αριθμ. .../.../2016, .../.../2016, οριστικές πράξεις προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 -31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα και η με αριθμ. .../.../2016 οριστική πράξη προστίμου Φ.Μ.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012,

γ) η με αριθμ. .../.../2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011, οικονομικού έτους 2011,

δ) οι με αριθμ. .../.../2016, ../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα,

ε) οι με αριθμ. .../.../2016 και .../.../2016 οριστικές πράξεις προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. **2523/1997**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και 01/01/2011-31/12/2011, αντίστοιχα,

στ) η με αριθμ. .../.../2016 πράξη επιβολής προστίμου μητρώου – Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,

ζ) οι με αριθμ. .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, ../.../2016 και .../.../2016, οριστικές πράξεις προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. **2523/1997**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2012-31/03/12, 01/04/2012-30/06/2012 και 01/07/2012-30/09/2012, αντίστοιχα,

η) οι με αριθμ. .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016,/.../2016 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, 01/01/2010-31/12/2010, 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα και

θ) η με αριθμ. .../.../2016 οριστική πράξη προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται ανατιολόγητες, καθότι, δεν εξειδικεύεται η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου, αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι, από το σώμα της κάθε πράξης και συγκεκριμένα από τον τίτλο αυτής, αλλά και από τις σχετικές διατάξεις που μνημονεύονται σε αυτή, προκύπτει αδιαμφισβήτητα το αντικείμενο της φορολογίας που αφορά και συνεπώς ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται σε ποια έκθεση ελέγχου παραπέμπει η κάθε πράξη. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι για τις με αριθμ. .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016, .../.../2016,/.../2016 και 1182/1194/2016, οριστικές πράξεις προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997 δεν κοινοποιήθηκε σχετική έκθεση ελέγχου, σημειώνουμε ότι και αυτός απορρίπτεται, καθότι οι ανωτέρω κυρώσεις επιβλήθηκαν λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων διατάξεων του ν. 2859/2000 (Κώδικα περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), όπως άλλωστε αυτό αποτυπώνεται και στο σώμα των πράξεων αυτών, και συνεπώς σαφέστατα παραπέμπουν στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α.

Επειδή ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι δεν εκδόθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για την με αριθμ. .../.../2016 οριστική πράξη προστίμου επί παραβάσεων τήρησης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), με συνεπεία να καθίσταται η σχετική πράξη άκυρη, λόγω τυπικής πλημμέλειας, και συνεπώς, αναπέμπεται η υπόθεση στην διοίκηση, ως προς το αντικείμενο αυτό, προκειμένου να συντάξει ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. και να επαναληφθεί η διαδικασία της έκδοσης πράξης προστίμου Κ.Φ.Δ.

Ως προς τα άλλα αντικείμενα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και στοιχειοθετούνται πλήρως οι παραβάσεις οι οποίες αποτυπώνονται στις προσβαλλόμενες πράξεις

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη συμμετοχής της σε οποιαδήποτε φορολογική παράβαση

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...2... 10. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών,θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο..... 11...»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου,».

Επειδή, η έννοια των εικονικών στοιχείων ορίζεται στο άρθρο 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου ως εξής: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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

Επειδή, σύμφωνα με το 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 στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 40 του ν. [3220/2004](#), ορίζονται τα εξής: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη

ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. 4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Επειδή ακολούθως, με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι : «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή, με βάση τη νομολογία έχει κριθεί (ΣΤΕ 7/2014, 424/2013, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.) :«Αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα, υποστηρίζει ότι μη νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος της, οι ανωτέρω φόροι και τα πρόστιμα, ενώ αντιθέτως, έπρεπε να επιβληθούν, βάσει του αρθρ. 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, σε βάρος του . ., ο οποίος ήταν και ο πραγματικός φορέας της επιχείρησης.

Επειδή, κατά την έννοια του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρ.19 του ν. 2523/1997, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι ήταν παντελώς αμέτοχη προς τη συναλλαγή, ούτε και επικαλείται, ως θύμα απάτης, τυχόν ασκηθείσα αγωγή εναντίον του πραγματικού φορέα . ., συνεπώς διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω

βιβλίων και στοιχείων, παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 20 του Συντάγματος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αμφισβητώντας την τυπική νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυρίζεται, ότι μολονότι παρέλαβε το με αριθμ. .../2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου

στις .../2016, εντούτοις, ο αυξημένος όγκος των εγγράφων και η καθυστερημένη χορήγηση αντιγράφων αυτών, κατέστησε αδύνατη την αντίκρουση των διαπιστωθεισών παραβάσεων εκ μέρους της. Αφού λοιπόν, δεν τηρήθηκε στην προκειμένη περίπτωση η ουσιώδης αυτή διατύπωση, οι ένδικες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές. Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση, διαμέσου του με αριθμό .../....-2016 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο, έχει, το κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο, και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά της δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν υφίστανται ολικά ή μερικά, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης και αναπόδεικτης κρίσης των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών

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, 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) (ΣτΕ 506/2012).

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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, δίχως να προβεί σε ουσιαστικό έλεγχο. Για τον λόγο αυτό προσθέτει, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πάσχει από ακυρότητα, αφού περιέχει υποθετικούς συλλογισμούς, ενώ δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση από αυτήν, των επίδικων παραβάσεων.

Σχετικά με την λήψη εικονικών τιμολογίων, από τον _____, με ΑΦΜ (_____), κατά τη χρήση 2010

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο εκδότης, . . ., ήταν κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ , είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, ο ίδιος ο εκδότης δήλωσε ότι είχε αναλάβει από την προσφεύγουσα την κατασκευή έργου με χρηματοδότηση από το Ε.Σ.Π.Α., το οποίο έργο δεν ολοκλήρωσε τελικά, λόγω μη πραγματοποίησης της ανωτέρω χρηματοδότησης. Άρα τα στοιχεία που εκδόθηκαν δεν αντιστοιχούν σε συναλλαγή, δεν ακυρώθηκαν με πιστωτικά τιμολόγια και δεν υπάρχουν στοιχεία πληρωμών. Επίσης στην ίδια ως άνω έκθεση σημειώνεται, ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν τηρούσε τα προβλεπόμενα βιβλία πρωτογενών εγγραφών, για τη 2010, δεν κατέθεσε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. και δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. .

Σχετικά με την έκδοση τιμολογίων προς την επιχείρηση « _____ » με ΑΦΜ (_____)

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την εταιρεία με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ. 1/17-12-2010 καθαρής αξίας 54.600,00€ και Τ.Π.Υ. 6/10-06-2011 καθαρής αξίας 16.000,00 €,) με περιγραφή παρασχεθεισών υπηρεσιών την εγκατάσταση ηλεκτρολογικών Δικτύων μετά των ηλεκτρολογικών πινάκων σε εγκ/στάσεις Κολυμβητικών Δεξαμενών στην περιοχή ... και Θεσσαλονίκης για το έτος 2010, μετά των υλικών.

Προκειμένου ο έλεγχος να εξακριβώσει την αλήθεια των συναλλαγών, ζήτησε από την λήπτρια επιχείρηση «...», τα πρωτότυπα των φορολογικών στοιχείων, τα αποδεικτικά πληρωμών των ανωτέρω συναλλαγών και τυχόν συμβάσεις που έχουν συναφθεί. Μεταξύ των στοιχείων που προσκομίστηκαν ήταν και το αντίγραφο της με αριθμ.-6 επιταγής της τράπεζας, ύψους 67.158,00 € με ημερομηνία έκδοσης την 31/03/2011, με εκδότη την εταιρεία «...» και λήπτη την Κ. ...

Αρχικά, διαπιστώθηκε η νομιμότητα των συναλλαγών, αλλά κατόπιν σχετικού εγγράφου της ... Τράπεζας, σχετικά με το ιστορικό της ανωτέρω με αριθμ.-6 επιταγής, προέκυψε ότι η . . εισέπραξε αρχικά το ποσό των 67.158,00 €, το οποίο **αυθημερόν «επέστρεψε» στην επιχείρηση , μέσω κατάθεσης σε λογαριασμό των φορέων της επιχείρησης :α) . . β) . .**

Επιπλέον από το ηλεκτρονικό αρχείο του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα έκανε, στις 9/12/2010, έναρξη δραστηριοτήτων εργασίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων και υπηρεσίες εγκατάστασης ηλεκτρονικού και οπτικού εξοπλισμού και στις 14/12/2010, με την με αρ. /2010 δήλωση μεταβολής, έκανε διακοπή της δραστηριότητας «εργασίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων» με ημερομηνία 09/12/2010.

Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα :

- α) τη μη δυνατότητα της προσφεύγουσας να παράσχει τις υπηρεσίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων (έναρξη και διακοπή 9/12/2010)
 - β) την μη σύναψη συμβάσεων, στις οποίες να εξειδικεύεται και να αναλύεται το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, η συμφωνηθείσα αμοιβή και ο τρόπος εξόφλησής τους,
 - γ) τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων σε σχέση με τον υποτιθέμενο χρόνο έναρξης των εργασιών όσον αφορά το Τ.Π.Υ. Νο 1/17-12-2010
 - δ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό, ούτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε,
 - ε) τον τρόπο εξόφλησης του Τ.Π.Υ. Νο 1/17-12-2010, δηλαδή με επιταγή, της οποίας το προϊόν επανήλθε στους αρχικούς εκδότες, και του Τ.Π.Υ. Νο 6/10-06-2011, του οποίου η εξόφληση ποσού 16.000,00 € έγινε με μετρητά , πράξη που δε συνάδει με την ισχύουσα πρακτική της αγοράς.
 - στ) το ότι δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές υλικών απαραίτητων για την εκτέλεση των εργασιών και τις κατασκευές που αναγράφονται στα Τ.Π.Υ,
- έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, διότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ.

Σχετικά με την έκδοση τιμολογίων προς την επιχείρηση « . . . » με ΑΦΜ

Για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «. . », η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων, εξέδωσε και το με αριθμ. Τ.Π.Υ. 5/21-3-2011 καθαρής αξίας 16.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.680,00 € για παρασχεθείσες υπηρεσίες εργασίες δόμησης καλωδίων καναλιών απόληξη σε RACK, σύνδεση

RACK, τοποθέτηση συναγερμού, καμερών, φωτιστικών, παραμετροποίηση δικτύου, κλπ. Για το ανωτέρω τιμολόγιο εκδόθηκαν δύο επιταγές της ..., ήτοι, η με αριθμ., λήξης 31/3/2010 ύψους 9.000,00 € και η με αριθμ. ... λήξης 30/4/2010, ύψους 9.000,00 €. Βάσει του με αριθμ.-16 εγγράφου της ... Τράπεζας σχετικά με το ιστορικό των ανωτέρω επιταγών προέκυψε ότι, οι εν λόγω επιταγές εκδόθηκαν από τον «... του ...», και όχι από την επιχείρηση «.», ο οποίος τις παρέδωσε προς ακύρωση στο Κατάστημα της στις 26.05.2010.

Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα :

- α) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τον απαραίτητο τεχνικό εξοπλισμό για την παροχή υπηρεσιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς της, ούτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε,
- β) το γεγονός ότι δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό που θα μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία,
- γ) επειδή δεν βρέθηκαν συμβάσεις μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, στις οποίες να εξειδικεύεται και να αναλύεται το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, η συμφωνηθείσα αμοιβή και ο τρόπος εξόφλησής τους,
- δ) επειδή, οι επιταγές που επιδείχθηκαν ως πληρωμή είχαν ακυρωθεί

έκρινε ότι το εκδοθέν Φ/Σ από την . . προς την «. .» με ΑΦΜ ..., ήτοι, το Τ.Π.Υ. Νο 5/21-3-2011 με καθαρή αξία 16.000,00 € πλέον ΦΠΑ 3.680,00€ είναι εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής.

Σχετικά με την έκδοση τιμολογίων προς την επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ...

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την εταιρεία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ. 7/21-06-2011 καθαρής αξίας 10.500,00€, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 2.415,00 € και Τ.Π.Υ. 8/21-06-2011 καθαρής αξίας 7.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.725,00 €) με περιγραφή παρασχεθεισών υπηρεσιών τις ηλεκτρολογικές εργασίες- συναρμολόγηση Φ/Β πλαισίων & βάσεων στην περιοχή Ν. ... Χαλκιδικής» και Ηλ/κές εργασίες στην περιοχή ... Θεσσαλονίκης Αγροτεμάχιο (αφορά 3 αγροτεμάχια)»

Η επιχείρηση «...» δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις δύο προσκλήσεις που της εστάλησαν, αν και παραδόθηκαν, όπως προκύπτει από τα επίσημα στοιχεία των ΕΛΤΑ.(επισυνάπτονται καταστάσεις με αριθμό αποστολών από ΕΛΤΑ που αντιστοιχούν στις παραπάνω προσκλήσεις.

Ο έλεγχος έκρινε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «. .», εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, καθόσον η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει αυτές τις συναλλαγές και ειδικότερα :

- α) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τον απαραίτητο τεχνικό εξοπλισμό για την παροχή υπηρεσιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς της, ούτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε,
- β) δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό που θα μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία,
- γ) δεν βρέθηκαν συμβάσεις μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, στις οποίες να εξειδικεύεται και να αναλύεται το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, η συμφωνηθείσα αμοιβή και ο τρόπος εξόφλησής τους.

Σχετικά με την έκδοση τιμολογίων προς την επιχείρηση « . . » με ΑΦΜ ...

Για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «...», η προσφεύγουσα εξέδωσε και το με αριθμ. Τ.Π.Υ. 10/27-06-2011 καθαρής αξίας 19.750,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.542,50 € με περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας:

- την κατασκευή ηλ/κού πίνακα μετά των υλικών, καθώς και ηλ/κών δικτύων (τριφασικού) στο Βιομηχανικό κτίριο, με αμοιβή 12.900,00 €,
- τοποθέτηση συστήματος καταγραφής αποτελούμενο από τέσσερις κάμερες, 1 καταγραφικό με τις απαιτούμενες καλωδιώσεις, αμοιβή 3.650,00 €,
- τοποθέτηση συστήματος ασφαλείας απομακρυσμένης διαχείρισης με τις απαιτούμενες καλωδιώσεις με αμοιβή 3.200,00€. Το εν λόγω τιμολόγιο σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του λήπτη πληρώθηκε στην προσφεύγουσα μετρητοίς την ίδια μέρα και εκδόθηκε για αυτήν την συναλλαγή σχετική απόδειξη.

Ο έλεγχος για να εξακριβώσει την αλήθεια των συναλλαγών, ζήτησε τη συνδρομή της Δ.Ε.Η. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να διαπιστωθεί η μετατροπή της ισχύος παροχής ρεύματος από μονοφασικό σε τριφασικό, στην έδρα της επιχείρησής του . . , στο 15^ο χλμ. ΠΕΟ Θεσσαλονίκης - ..., κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2011-31/12/2011. Η Δ.Ε.Η. με την αρ.πρωτ. .../.../2016 απάντησή της, ενημέρωσε ότι ο . . , διέκοψε με αίτησή του, στις 31/01/2011, την παροχή ρεύματος.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις ανωτέρω συναλλαγές, με αποτέλεσμα τα εκδοθέντα από αυτήν στοιχεία κατά τις ένδικες χρήσεις 2010 και 2011 να είναι εικονικά, το γεγονός δε της εικονικότητας αποδείχθηκε προσηκόντως από τη φορολογική αρχή όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και τα μνημονευόμενα σε αυτές στοιχεία.

Συνεπώς, κατά τα προαναφερθέντα, είναι αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, η οποία, απλώς αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου χωρίς να προβάλλει κανέναν ουσιαστικό ισχυρισμό, και χωρίς να αποδεικνύει κανένα γεγονός από όσα εντελώς αόριστα αναφέρει, στην κρινόμενη

ενδικοφανή προσφυγή, ενώ απεναντίας, από τις ενέργειες και τις έρευνες της φορολογικής αρχής αποδείχθηκε αδιαμφισβήτητα, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί της εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των 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 : «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) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

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 σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α), β)
γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις

συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

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

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

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«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, οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας, καθόσον, στη μεν χρήση 2010, η έκδοση και λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 151.900,00 €, σε αναλογία των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 183.907,16 €, ήτοι, της τάξης του ποσοστού 82,60%, στη δε χρήση 2011, δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εμπορική επιχείρηση, ενώ η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ύψους 69.750,00 €. Επιπλέον, λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών στοιχείων εξόδων, (τιμολογίων αγορών – δαπανών), παραστατικών πληρωμών, για τις χρήσεις 2009 και 2010 και επιπλέον λόγω μη τήρησης του προβλεπόμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων για τη χρήση 2012, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92. Ο έλεγχος προσδιόρισε, στη φορολογία εισοδήματος, τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξολογιστικά και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Επειδή, περαιτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με εκείνα του λογιστικού προσδιορισμού και λαμβάνονται τελικώς τα μεγαλύτερα από αυτά, έτσι και στην συγκεκριμένη περίπτωση, λήφθηκαν τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον λογιστικό προσδιορισμό ως μεγαλύτερα.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί αυθαίρετης κρίσης της φορολογικής αρχής για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών για τις χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2012, δεν ευσταθεί, καθώς ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν αποτελεί κύρωση, αλλά μέθοδο εξεύρεσης του πραγματικού εισοδήματος, στις περιπτώσεις αδυναμίας ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος, και η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους, και ορθώς προέβη στην έκδοση των πράξεων, εφόσον διαγνώστηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθέτησαν τις προαναφερόμενες φορολογικές παραβάσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθρου 29 ν.3986/2011, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, πρέπει να ακυρωθεί η με αριθμ. .../....2016 οριστική πράξη προστίμου Κ.Φ.Δ. λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ήτοι, μη σύνταξης σχετικής έκθεσης ελέγχου, η δε φορολογική αρχή καλείται να εκδώσει νέα πράξη προστίμου Κ.Φ.Δ., απαλλαγμένη από την τυπική αυτή πλημμέλεια.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ...../....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της . . ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.:, ως προς την ακύρωση της αριθμ.-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., λόγω τυπικής πλημμέλειας και την επανάληψη της διαδικασίας προκειμένου να συνταχθεί σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. και νέα πράξη προστίμου Κ.Φ.Δ., καθώς και την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων, ως ακολούθως :

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Η με αριθμ./....../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 **(διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009)**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	-	52.495,79	52.495,79
Χρεωστικό ποσό φόρου		11.541,71	11.541,71
Πιστωτικό ποσό φόρου	1.109,90		
Διαφορά φόρου		12.651,61	12.651,61
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		15.181,93	15.181,93
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης	1.109,90		
Σύνολο φόρου τελών και εισφορών για καταβολή		27.833,54	27.833,54

Η με αριθμ./....../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 **(διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010)**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	7.080,00	124.921,87	124.921,87
Χρεωστικό ποσό φόρου		41.292,46	41.292,46
Πιστωτικό ποσό φόρου	925,84		
Διαφορά φόρου		42.218,30	42.218,30
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		50.661,96	50.661,96
Ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης	925,84		
Σύνολο φόρου τελών και εισφορών για καταβολή		92.880,26	92.880,26

Η με αριθμ./....../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 **(διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	1.953,54	85.968,54	85.968,54
Χρεωστικό ποσό φόρου	635,02	28.893,60	28.893,60
Προκαταβολή φόρου	38,03	38,03	38,03
Διαφορά φόρου		28.258,58	28.258,58
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		30.519,26	30.519,26
Διαφορά εισφορά αλληλεγγύης	144,03	2.579,06	2.579,06
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος	500,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου τελών και εισφορών για καταβολή	1.317,08	61.356,90	61.356,90

Η με αριθμ./....../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 **(διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)**

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	3.136,37	3.136,37	3.136,37
Πιστωτικό ποσό φόρου	299,03	299,03	299,03

Προκαταβολή φόρου			
Διαφορά φόρου			
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			
Διαφορά εισφορά αλληλεγγύης			
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος			
Σύνολο φόρου τελών και εισφορών για καταβολή			

Β. Ως προς τη φορολογία προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν.2523/1997

Η με υπ' αριθ. .../.../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο λόγω μη υποβολής του εντύπου Μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών αποτελεσμάτων (έντυπο Ε3)	300,00 €
--	----------

Η με υπ' αριθ./.../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο λόγω μη υποβολής του εντύπου Μηχανογραφικού δελτίου οικονομικών αποτελεσμάτων (έντυπο Ε3)	300,00 €
--	----------

Η με υπ' αριθ./.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Μ.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο λόγω μη υποβολής της οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών χρήσης 2012	300,00 €
--	----------

Γ. Ως προς τη ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011

Η με υπ' αριθ./.../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	7.080,00	125.001,87	125.001,87
Συντελεστής φορολογίας		4%	4%
Εισφορά		5.000,07	5.000,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			
Σύνολο εισφοράς		5.000,07	5.000,07

Δ. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Υπ' αρ./.../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	71.308,21	67.915,26	67.915,26
Αξία φορολογητέων εισροών	107.269,47	52,81	52,81
Φόρος εκροών	13.548,56	12.903,90	12.903,90

Υπόλοιπο φόρου εισροών	21.161,93	827,70	827,70
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		12.076,20	12.076,20
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	7.613,37		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		14.491,44	14.491,44
Σύνολο φόρου για καταβολή		26.567,64	26.567,64
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.717,01		

Υπ'αρ./...../...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	85.510,23	205.656,65	205.656,65
Αξία φορολογητέων εισροών	52.345,99	24.517,15	24.517,15
Φόρος εκροών	18.012,39	45.639,66	45.639,66
Υπόλοιπο φόρου εισροών	18.274,57	5.154,52	5.154,52
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		40.485,14	40.485,14
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	262,18		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		48.582,16	48.582,16
Σύνολο φόρου για καταβολή		89.067,30	89.067,30
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	262,18		

Υπ'αρ./...../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών		120.981,60	120.981,60
Αξία φορολογητέων εισροών	5.564,24	10.335,66	10.335,66
Φόρος εκροών		27.825,77	27.825,77
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.279,83	2.377,20	2.377,20
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		25.448,57	25.448,57
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	1.279,83		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		30.538,28	30.538,28
Σύνολο φόρου για καταβολή		55.986,85	55.986,85
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.279,83		

Υπ'αρ. .../...../....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	1.800,00	1.800,00
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00		
Φόρος εκροών		414,00	414,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		414,00	414,00
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου			
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		496,80	496,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		910,80	910,80

Ε. Ως προς τη φορολογία προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997

Υπ' αριθ./....../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο μη απόδοσης Φ.Π.Α. εκροών ως εκδότης Φ/Σ Υ συνολικής καθαρής αξίας 54.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 12.558,00 € (12.558,00 χ 3)	37.674,00
Πρόστιμο έκπτωσης φόρου εισροών ως λήπτης Φ/Σ συνολικής καθαρής αξίας ύψους 97.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. 22.349,00 €, ήτοι, πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που διενήργησε έκπτωση, ήτοι, πρόστιμο (22.349 χ 3)	67.047,00
Συνολικό πρόστιμο	104.721,00

Υπ' αριθ./....../.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο μη απόδοσης Φ.Π.Α. εκροών ως εκδότης Φ/Σ Υ συνολικής καθαρής αξίας 69.750,00 € πλέον Φ.Π.Α. 16.042,50 € (16.042,50 χ 3)	48.127,50 €
---	-------------

ΣΤ) Ως προς τη φορολογία προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997

Υπ' αριθ./....../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2010	300,00 €
---	----------

Υπ' αριθ./....../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2011	300,00 €
---	----------

Υπ' αριθ./....../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2012	300,00 €
---	----------

Υπ' αριθ. .../....../.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/03/2012

Πρόστιμο μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 1 ^{ου} τριμήνου 2012	300,00 €
--	----------

Υπ' αριθ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/4/2012 – 30/06/2012

Πρόστιμο μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2 ^{ου} τριμήνου 2012	300,00 €
---	----------

Υπ' αριθ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/7/2012 – 30/09/2012

Πρόστιμο μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 3 ^{ου} τριμήνου 2012	300,00 €
---	----------

Υπ' αριθ./.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο μη υποβολής της προβλεπόμενης δήλωσης του άρθρου 36 παρ. 1β' ν. 2859/2000, περί μεταβολής της επαγγελματικής δραστηριότητας	300,00 €
--	----------

Ζ. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.

Υπ' αριθ./.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
01/01/2009- 31/12/2009

Πρόστιμο μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων σε μία περίπτωση καταχώρισης φορολογικού στοιχείου σε άλλο μήνα από αυτόν της έκδοσης του (586/3)	195,33
--	--------

Υπ' αριθ./.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
01/01/2010- 31/12/2010

Πρόστιμο μη καταχώρισης στοιχείων πώλησης <880,00 € συνολικής αξίας 100,10 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν. 4337/2015 (586/3)	195,33
Πρόστιμο λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 97.300,00 € , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2, 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 §3 του ν. 4337/2015, ήτοι, πρόστιμο 40% της αξίας του στοιχείου (97.300,00 x 40%)	38.920,00
Πρόστιμο έκδοσης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή καθαρής αξίας 54.600,00 € (54.600x 40%)	21.840,00
Πλημμελής τήρηση βιβλίου εσόδων – εξόδων λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων του υποκαταστήματος για ενημέρωση της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων της έδρας (586/3)	195,33
Συνολικό πρόστιμο	61.150,66

Υπ' αριθ. .../.../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου

01/01/2011- 31/12/2011

Πρόστιμο έκδοσης πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας 69.750,00 € (69.750x 40%)	27.900,00
Πρόστιμο μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων- εξόδων σε επτά περιπτώσεις καταχώρισης φορολογικών στοιχείων σε άλλο μήνα από αυτόν της έκδοσής τους (600/3)	200,00
Πρόστιμο μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών (600x3/3)	600,00
Συνολικό πρόστιμο	28.700,00

Υπ' αριθ./..../....2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου

01/01/2012- 31/12/2012

Πρόστιμο μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών (600x3/3)	600,00
Πρόστιμο μη τήρησης βιβλίου εσόδων – εξόδων (600/3)	200,00
Πρόστιμο μη έκδοσης Τ.Π.Υ. σε μία περίπτωση αξίας 1.800,00 (1.800x25%)	450,00
Συνολικό πρόστιμο	1.250,00

Η. Πρόστιμο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013)

Υπ' αριθ./..../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο μη ανταπόκρισης σε αίτηση της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών λόγω μη προσκόμισης όλων των στοιχείων των χρήσεων 2010 και 2011	0,00
Πρόστιμο μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με την διαφύλαξη λογιστικών αρχείων όπως ορίζονται στα άρθρα 7 των Ε.Λ.Π. και 13 του Ν. 4174/2013	0,00
Συνολικό πρόστιμο	0,00

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.