



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 21/04/2017
Αριθμός Απόφασης: 1039

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ, και με έδρα επί της οδού κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής**

Κύρωσης (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), της Φορολογίας Εισοδήματος, του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), του Άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και του Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 και σε εκτέλεση της υπ. αριθ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο, συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997) και η από Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης (Άρθρο 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο του με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η από έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) σχετικά με την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., με οποίες διαπιστώνεται ότι στη χρήση, η επιχείρηση εξέδωσε στην προσφεύγουσα επτά (7) φορολογικά στοιχεία πλαστά και εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 47.484,85 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.022,12.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την υπό έλεγχο χρήση (.....) βάσει των διατάξεων του Ν. 3697/2008, με την αποδοχή του με αρ. σχετικού εκκαθαριστικού σημειώματος που εκδόθηκε από το Π.Ε.Κ.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής

Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 18.993,94. Το πρόστιμο καταλογίστηκε, διότι η προσφεύγουσα έλαβε επτά (7) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 47.484,85.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 42.569,38.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό φόρος ΕΥΡΩ 16.751,17.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 του Ν.2523/1997) ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 27.066,36. Το πρόστιμο καταλογίστηκε, διότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης επτά (7) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 47.484,85 και αναλογούνται Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.022,12.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης (Άρθρο 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990) ήταν η έκδοση, της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 9.022,12. Το πρόστιμο καταλογίστηκε, διότι η προσφεύγουσα αποδέχθηκε επτά (7) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 47.484,85 και αναλογούντα Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.022,12, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του Φ.Π.Α. που αναφέρεται στα στοιχεία αυτά, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτήν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, όπου εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν έγινε εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων. Έτσι, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα α) πρόστιμο Κ.Β.Σ. ίσο με το 40% της καθαρής αξίας των φερόμενων ως εικονικών ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015 και β) πρόστιμο Φ.Π.Α. ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 6 του Ν.2523/1997. Ωστόσο δυνάμει των παρ. 4 α και β του άρθρου 3 και παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν από 01/12/2015, οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 και δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ούτε υφίσταται διάταξη αντίστοιχη του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.
2. Στις χρήσεις που έχουν περαιωθεί με το Ν.3259/2004 και το άρθρο 28 του Ν.3697/2008, ακόμη και αν συντρέχουν οι όροι συμπληρωματικού ελέγχου, δεν είναι νόμιμη η έκδοση αποφάσεων επιβολής προστίμων, αλλά μόνο συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Συνεπώς, στην περίπτωση μας οι πράξεις επιβολής προστίμου αντιβαίνουν τις διατάξεις του Ν.3259/2004.
3. Η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 έχει καταργηθεί.

4. Μη απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή.
5. Η κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων είναι μη νόμιμη και συνεπώς άκυρος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός.
6. Δεν υπάρχει αυτοτελής έλεγχος στον προσδιορισμό του Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 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 διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 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, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντα (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 44 (48) του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. [2523/1997](#), εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο

υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#), εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση 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) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό

επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι». (Όπως ισχύει για τη χρήση σύμφωνα με το Ν.3220/2004).

Επειδή, η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 καταργήθηκε με την παράγραφο 30 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 26-07-2013.

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 προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' άρθρο 5 του Ν.2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013), το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, 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. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, η ανωτέρω

κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β΄ του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 Ν.2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι πρέπει να 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 τις 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.

Κατά συνέπεια, ορθώς και σύννομα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διότι εφαρμόστηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις από την κείμενη νομοθεσία όπως παρατέθηκε ανωτέρω.

Σχετικά με το δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.3259/2004 ορίζεται ότι: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η΄ του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:η΄) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις

προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, μετά την περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης (.....) από την προσφεύγουσα, βάσει των διατάξεων του Ν. 3697/2008, με την αποδοχή του με αρ. σχετικού εκκαθαριστικού σημειώματος που εκδόθηκε από το, περαίωση που επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, η **Δ.Ο.Υ.** έλαβε νέα στοιχεία για την περαιωμένη χρήση,, της προσφεύγουσας, με το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο του, ορθώς προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων: α) με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και β) Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, διότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν.2523/1997 επιβάλλονται κυρώσεις του Κ.Β.Σ. στην περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986 (άρθρου 49 του Ν.2859/2000).

Συνεπώς, με τα νέα στοιχεία, η **Δ.Ο.Υ.** είχε το δικαίωμα να εκδώσει Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού για το Εισόδημα και το Φ.Π.Α., καθώς και Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015) για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997) για τις παραβάσεις του Φ.Π.Α..

Σχετικά με τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 ορίζεται ότι: «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου

άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων **και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων**, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», **η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990** αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, **συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97**, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη **ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση»**, σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Σχετικά με τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: **«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και

συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92:** «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...”.

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013,** αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, όπως αναγράφεται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), ο έλεγχος προσπάθησε να διενεργήσει αυτοψία, κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου, για να διαπιστώσει εάν πραγματοποιήθηκαν ή όχι οι υπό έλεγχο συναλλαγές αλλά αυτό

δεν κατέστη δυνατό διότι στο συγκεκριμένο χώρο δε δραστηριοποιούνταν η προσφεύγουσα αλλά άλλη επιχείρηση η οποία προέβη σε ολοσχερή ανακαίνιση του χώρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και πλαστότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** όσο και η από έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), του, σχετικά με την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα και πλαστότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας και πλαστότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σχετικά με τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, 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,..... 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.».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην ενότητα 8 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στη χρήση (διαχειριστική περίοδο) επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 47.484,85 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.022,12, τα οποία ήταν πλαστά και εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Επειδή, υπάρχει επαναληπτική παραβατική συμπεριφορά εκ μέρους της προσφεύγουσας στη λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη χρήση, η προσφεύγουσα έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία, τα οποία ήταν πλαστά και εικονικά, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους

συναλλαγές, με προφανή σκοπό να αυξήσει τις δαπάνες της χρήσης και να περιορίσει τα φορολογητέα κέρδη. Περαιτέρω από την έρευνα μέσω του συστήματος taxis net διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στη χρήση ... έλαβε επίσης εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η αξία των ληφθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και τις φορολογητέες υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, διότι αφενός η αξία των ληφθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι 4,03% $[47.484,85 / (1.169.203,82 + 9.672,26)]$ της αξίας των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, στη χρήση και αφετέρου με τη λήψη των επτά (7) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων η προσφεύγουσα μείωσε τα φορολογητέα κέρδη κατά ΕΥΡΩ 47.484,85. Εάν η προσφεύγουσα δε λάμβανε και καταχωρούσε στα βιβλία της τα υπό έλεγχο πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία τα φορολογητέα κέρδη της θα ανερχόταν στα ΕΥΡΩ 308.325,71 $(260.840,86 + 47.484,86)$ από ΕΥΡΩ 260.840,86 θα ήταν δηλαδή αυξημένα κατά 18,20%.

Σχετικά με τον έκτο προσβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

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

Επειδή, απόρροια της υπ. αριθ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ήταν η σύνταξη, μεταξύ των άλλων, της από αυτοτελούς Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), στην οποία καταγράφονται αναλυτικά όλα τα βήματα που ακολουθήθηκαν προκειμένου να προσδιοριστεί αυτοτελώς το τελικό χρεωστικό ποσό που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, με την υπ. αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου Βάσει των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος στον προσδιορισμό του Φ.Π.Α., όπως επιβάλει και η με αρ. 754/2003 απόφαση του Σ.τ.Ε., μνεία της οποίας διενεργείται και στην εν λόγω, από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015) / (47.484,85 X 40%)	18.993,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.993,94

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	98.776,20
Διαφορά φόρου	19.349,72
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	23.219,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.569,38

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου (Οικ. Έτους), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.614,17
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας	9.137,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.751,17

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997) / (9.022,12 X 3)	27.066,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.066,36

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 του Ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Ειδική Κύρωση (Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990)	9.022,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.022,12

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.