



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α..**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

Καλλιθέα 17-11-2016

Αριθμός απόφασης:3839

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. .

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

1) Της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,

2) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

4) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

5) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

A. (ΙΣΤΟΡΙΚΟ). Με το αρ. πρωτ. έγγραφο της η Α' Δ.Ο.Υ. διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που αφορούσε στην ατομική επιχείρηση του '....., με έδρα στην επί της οδού, σύμφωνα με το οποίο είχε εκδώσει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2010 δέκα (10) εικονικά & πλαστά φορολογικά στοιχεία προς την ατομική επιχείρηση '....., αρμοδιότητας της. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης, εξεδόθη από τον προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου, για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΤΟΥ Ν. 2238/94 και του Ν. 2859/00.

B. 1) Με την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.640,00€ (61.600,00€ x 40%), διότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα (10) Τ.ΔΑ, τα οποία ήταν εικονικά – πλαστά, συνολικής καθαρής αξίας 61.600,00€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την ατομική επιχείρηση του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1, 2, 9 & 30§§§§1, 2, 3 περ. γ, 4, 7, 8, & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1, 4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν.

4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου,

2) Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επεβλήθηκε σε βάρος προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.640,00€(61.600,00€x 40%), διότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα(10) Τ.ΔΑ, τα οποία ήταν εικονικά – πλαστά, συνολικής καθαρής αξίας 61.600,00€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την ατομική επιχείρηση του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Γ. - Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2011 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτί/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 18.883.59 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 25.974,88€,ήτοι συνολικού ποσού 44.858,47 το οποίο βεβαιώθηκε στις).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** διότι, **α)** η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ανέρχεται σε ποσοστό 13,38% του ύψους των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (460.428,38€) (άρθρο 30 παρ.4 περγ' & παρ7 του ΠΔ 186/92) και **β)** λόγω της προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο μέρους των τηρηθέντων χειρόγραφων βιβλίων και όχι του συνόλου αυτών, καθώς και της μη προσκόμισης των συνοδευτικών στοιχείων των αγαθών και των προβλεπόμενων από το ΚΒΣ παραστατικών, με τα οποία ενεργήθηκαν οι πρωτογενείς εγγραφές στα (προσκομισθέντα) βιβλία εσόδων-εξόδων(άρθρο 30παρ.4 περ.στ' του ΠΔ 186/92).

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη **εξωλογιστικά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή από την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε προσκομίσει λοιπά στοιχεία (βιβλία και στοιχεία) στην Δ.Ο.Υ., πριν την έκδοση των προσβλημένων πράξεων, τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη, η υπηρεσία μας ανέπεμψε με την υπ. αριθ. Απόφαση του προϊσταμένου μας, την υπόθεση στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό, προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμα του.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το σχετικό πόρισμα της, με αριθ. πρωτ, διαβιβαστικό έγγραφο της (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ), από το οποίο προκύπτει ως προς την φορολογία εισοδήματος ότι, τα βιβλία παραμένουν **ανακριβή**, αφενός διότι ότι δεν επεδείχθησαν όλα τα βιβλία και στοιχεία και αφετέρου λόγω της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήτοι ως εμμένει στο αρχικό της πόρισμα.

Δ. - Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 94.772,58€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 113.727,10€, ήτοι συνολικού ποσού 208.499,68€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, και τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Με το αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ., μας απέστειλε το πόρισμα της μετά την προαναφερθείσα αναπομπή της υπηρεσίας μας, από το οποίο προκύπτει ως προς την φορολογία ΦΠΑ ότι:

- Ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 – 31/12/2010 εξέπεσε παράνομα μέρος του Φ.Π.Α. των εισροών του κάνοντας χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 61.600,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.936,00 Ευρώ (ως σχετική αρχική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ).
- Αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο των εκροών το ποσό του φόρου των εισροών που αναλογεί στις αξίες των προσκομισθέντων στοιχείων αγορών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο αυτών, ενώ έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους των εκροών τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην τη φορολογία εισοδήματος (ακαθάριστα έσοδα: 499.422,66 Ευρώ).

Ε. -Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επεβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 38.808,00€ (12.938,00x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Παράβαση λόγω μη νόμιμης κλήσης προς ακρόαση.
- Η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου που αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009 είναι ακυρωτέα, διότι δεν ήταν ελεγχόμενη χρήση, ενώ η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου που αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2010 αφορά την ίδια παράβαση με την προηγούμενη, έτσι δεν είναι δυνατό να επιβληθεί δύο φορές η ίδια παράβαση.
- Ότι η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ότι τελούσε σε καλή πίστη και επιπλέον ότι η κρίση της δεν είναι ορθή, καθόσον οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές.
- Η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν.2523/97 καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων είναι αντισυνταγματικές, διότι δεν έγιναν με τις επιεικέστερες διατάξεις.
- Για τις πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, η δήθεν ανακρίβεια, οδήγησε σε παράνομο εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από έκθεση μερικού ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την 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 πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι δεν επεδείχθησαν όλα τα βιβλία και στοιχεία.

2.Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «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 προφορικά, 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...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28ν του ν. 4174/2013 απέστειλε στον προσφεύγοντα με συστημένη ταχυδρομική επιστολή (αρ. πρωτ.) το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, ήτοι την υπ' αριθ. πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, την υπ' αριθ. πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, την υπ' αριθ. πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την χρήση 2010, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εγγράφως τις αντιρρήσεις του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, η υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009, είναι ανατιολόγητη ελλείψει έκθεσης ελέγχου και επίσης συνιστά μέρος της εσωτερικής διοικητικής διαδικασίας και δεν παράγει έννομες συνέπειες, τουναντίον η μόνη πράξη που αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και συνεπώς προσβάλλεται είναι η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2010.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική

εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην σελίδα ... της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ ΠΔ 186/92) της Δ. Ο.Υ., για τον εκδότη,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «..... εξέδωσε σωρεία φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις ανά την Ελλάδα και κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουνε λάβει χώρα οι συναλλαγές ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη όπως ανύπαρκτη είναι μέχρι και σήμερα (.....), και δεν άσκησε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλωθείσα έδρα αφού απεχώρησε από αυτή σε διάστημα λιγότερο του διμήνου από έναρξεως.

-Δεν προκύπτουν αγορές για τα εμπορεύματα που πωλεί από την έδρα της. Στη χρήση 2009 δηλώθηκε η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση ως πελάτης από δύο επιχειρήσεις για καθαρή αξία συναλλαγών 22.110,00 Ευρώ αλλά δεν αφορούν συναλλαγές με συναφή αντικείμενο προς τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης ώστε να υποτεθεί ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούν αγορά εμπορευμάτων από προμηθευτή με σκοπό τη μεταπώληση.

-Επίσης δεν δήλωσε την ελεγχόμενηως πελάτη καμία άλλη επιχείρηση στις χρήσεις 2010 - 2011 - 2012 - 2013 σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 από τις οποίες να συνάγεται η αγορά εμπορευμάτων, πωλεί κάτι λοιπόν που δεν έχει. αγοράσει.

-Η ατομική επιχείρηση επίσης δεν ανταποκρίθηκε στις υποχρεώσεις της για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο που φέρεται να έχει εισπράξει από την έκδοση των εν λόγω στοιχείων.

-Δεν προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο αφού δεν ανευρέθη στη δηλωθείσα έδρα αλλά ούτε και στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ιδιοκτήτη αυτής. Νόμιμα θεωρήθηκαν είκοσι συνολικά φορολογικά στοιχεία κατά την ημερομηνία της έναρξης σύμφωνα με τα στοιχεία του ΤΑΧΙΣ / ΥΠΜΑ ΚΒΣ με ίχνος διατήρησης, ενώ εξέδωσε συνολικά εκατόν ενενήντα έξι (196) στοιχεία τα οποία είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη αφού η επιχείρηση ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη, για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 3.339.340,27 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί από τον έλεγχο ποια και πόσα είναι και πλαστά. Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο εκδότης δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων **είναι αβάσιμος**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα ... της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ ΠΔ 186/92), της Δ. Ο.Υ. αναφέρεται ότι : «.....η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) έλαβε, αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα (10) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία (Τ.-ΔΑ) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους που εκδόθηκαν από την ανύπαρκτη συναλλακτική επιχείρηση του, συνολικής καθαρής αξίας 61.600,00€..... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. 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:

.....

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.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του **παρόντος άρθρου** εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2010 και επειδή δεν είχε εκδοθεί η οριστική πράξη κατά την κατάθεση του ως άνω νόμου, ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αλυσιτελώς και δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, όσο αφορά την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2009. Ποσού 24.640,00€, αφενός δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην χρήση αυτή και αφετέρου δεν διαπιστώθηκε αντίστοιχη παράβαση λήψη εικονικών. Ο έλεγχος εκ παραδρομής καταλόγισε εις βάρος του προσφεύγοντα την ανωτέρω παράβαση η οποία πρέπει να ακυρωθεί/ Στην προκείμενη περίπτωση οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ. 2,4,7, και 8**
«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

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

α), β),

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

δ), ε)....., στ....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

5.....,

6.....,

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

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

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

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

α)....., β)....., γ)....., δ).....,

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

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

Επειδή, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος επανέλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/20010, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω της λήψης από τον προσφεύγοντα δέκα (10) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 61.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 12.936,00€. Τα αποτελέσματα της χρήσης αυτών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 ανέρχονται στο ποσό των 460.428,38€. Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε ο προσφεύγων στην ίδια διαχειριστική περίοδο ποσού 61.600,00 € αντιστοιχεί σε ποσοστό 13,38% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων (61.600,00/460.428,38/ Χ100).

Στην προκειμένη όμως περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. ε΄της παρ. 7 του ίδιου άρθρου του ΠΔ, καθώς τα οριζόμενα όρια δεν εφαρμόζονται σε περιπτώσεις λήψης εικονικών και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Επειδή, δεν διενεργήθηκε λογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, πλην όμως η μη διενέργεια του λογιστικού προσδιορισμού δεν δημιουργεί βλάβη στον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι τα κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι:

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

3. 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 ΔΟΥ 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 εν προκειμένω ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, προέβη: α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος και β) στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών της κρινόμενης χρήσης κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτη των εικονικών στοιχείων, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών του, το αναγραφόμενο στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει. μεγαλύτερα έξοδα και λιγότερα καθαρά κέρδη κατά τα ποσά της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997** όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, 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 του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, 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.»

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή, ακολούθως με την **περ. 2 της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013** 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, με την **παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013** (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «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.»

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

. Στην παρούσα περίπτωση ο προσφεύγων αν και είχε τη δυνατότητα να επιλέξει να υπαχθεί στις επιεικέστερες διατάξεις, υποβάλλοντας εμπροθέσμως το σχετικό αίτημα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., δεν το έπραξε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος του προσφεύγοντα περί μη εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, με την υπ' αριθμ. Απόφαση ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας, ανέπεμψε την υπόθεση στην ΔΟΥ, με το με αριθ. πρωτ..... διαβιβαστικό, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Σύμφωνα με το από σχετικό σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ.με το αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφό της, διαφοροποιείται το αρχικό πόρισμα του ελέγχου ως προς το ΦΠΑ και συγκεκριμένα:

- Ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 – 31/12/2010 εξέπεσε παράνομα μέρος του Φ.Π.Α. των εισροών του κάνοντας χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 61.600,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.936,00 Ευρώ (ως σχετική αρχική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ).

- Επίσης, αναγνωρίζει προς έκπτωση από το φόρο των εκροών το ποσό του φόρου των εισροών που αναλογεί στις αξίες των προσκομισθέντων στοιχείων αγορών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο των στοιχείων, ενώ έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους των εκροών τα

αποτελέσματα του ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος όπως αυτά προσδιορίστηκαν κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου (ακαθάριστα έσοδα: 499.422,66 Ευρώ).

Επειδή, με βάση το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της ΔΟΥ και το συνημμένο σε αυτό σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων με ημερομηνία 03/11/2016, προκύπτει ότι, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 – 31/12/2010 εξέπεσε παράνομα μέρος του Φ.Π.Α. των εισροών του κάνοντας χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 61.600,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.936,00 Ευρώ (ως σχετική αρχική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ). Επίσης αναγνωρίζει προς έκπτωση από το φόρο των εκροών το ποσό του φόρου των εισροών που αναλογεί στις αξίες των προσκομισθέντων στοιχείων αγορών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε το σύνολο των στοιχείων, ενώ έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους των εκροών τα αποτελέσματα του ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος όπως αυτά προσδιορίστηκαν κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου (ακαθάριστα έσοδα: 499.422,66 Ευρώ), η Υπηρεσία μας αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου που προέκυψε μετά την αναπομπή της υπόθεσης και περιλαμβάνεται στο από 03-11-2016 σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώσεων της ΔΟΥ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του ως εξής:

1.Την απόρριψη αυτής, όσον αφορά τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

- την υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010.
- την υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011,
- την υπ'αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010.

2. Την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση :

- της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2010, ως προς το ποσό του ΦΠΑ των εισροών.

3.Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση:

- της υπ. αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 24.640,00€ (61.600,00€ x 40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2011
Διαφορά φόρου εισοδήματος	18.883,59
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	22.282,63
Εισφορά Αλληλεγγύης	3.692,24
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.858,47

Γ) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2010

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου , με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2010	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	460.428,38	499.422,19	499.422,66	38.994,28
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	0,00	0,00	0,00	
Σύνολο φορολογητέων εκροών	460.428,38	499.422,19	499.422,66	
ΦΠΑ Εκροών	100.454,19	108.961,70	108.961,78	8.507,58
Σύνολο φορολογητέων εισροών	388.616,74	0,00	314.176,91	-77.439,83
ΦΠΑ Εισροών	86.264,45	0,00	70.562,79	-15.701,66
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	14.189,12	14.189,12	14.189,12	
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά	0,63		0,63	
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	100.454,20	14.189,12	84.752,54	-15.701,66
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		94.772,58	24.209,24	24.209,24
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		113.727,10	29.051,09	29.051,09
Σύνολο		208.499,68	53.260,33	53.260,33

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 38.808,00€ (12.936,00€ X 3).

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).