



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

Καλλιθέα

17-11-2016

Αριθμός απόφασης:

3838

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
Fax : 2131604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη: Τις διατάξεις:

1. α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3. Την υπ' αριθμ. 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 23-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης **με ΑΦΜ:, με έδρα την επί της οδούΤ. Κ**, κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α Λάρισας :
α) Της υπ' αριθ./2016 Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ)
β) Της υπ' αριθ./2016 Πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.
γ) Της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010,
δ) Της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (χρήσης 2010) οικονομικού έτους 2011
ε) Της υπ' αριθ./2016 Απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. τις : α) υπ' αριθ./2016 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ) β) υπ' αριθ./2016 Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. γ) υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2010, δ) υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (χρήσης 2010) οικονομικού έτους 2011 ε) υπ' αριθ./13-05-2016 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση και τις από 25-04-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου (τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων- Εισοδήματος -Φ.Π.Α - προστίμου Φ.Π.Α), της Δ.Ο.Υ Α Λάρισας
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 23-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ: η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./2016 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.401,60 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι **έλαβε και καταχώρισε** στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της οκτώ (8) **πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία** με εκδότη την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 18.504,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.255,92 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.759,92 ευρώ, οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).
2. Με την υπ' αριθ./25-04-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α (Άρθρο 6 του Ν. 2523/1997) (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 έως 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 12.767,76 ευρώ
3. Με την υπ' η με αριθ./25-04-2016 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 έως 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου 8.388,74 ευρώ και πρόσθετος φόρος 10.066,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 18.455,23 ευρώ,
4. Με την υπ' αριθ./25-04-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2011 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 έως 31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά κύριου φόρου 4.428,87 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 5.315,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 9.743,87 ευρώ,
5. Με την υπ' αριθ./2016 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ προσδιορίστηκε αναλυτικά από την Δ.Ο.Υ. μέσω του TAXIS το πρόστιμο που καταλογίστηκε με την υπ' αριθ./2016 Πράξη επιβολής προστίμου ποσού 7.401,60 ευρώ που αναφέραμε πιο πάνω στην περ.(1). Δεν βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. και δεν αποτελεί εκτελεστό τίτλο για την προσφεύγουσα. **Η κατ' αυτής άσκηση προσφυγής θεωρείται ΑΠΑΡΑΔΕΚΤΗ.**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ – ΑΙΤΗΜΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Στην προσφεύγουσα, διενεργήθη έλεγχος για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) βάσει της υπ αριθ./22-06-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./19-05-2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ΑΓ. Αναργύρων που διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την από 06-05-2015 <<ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΚΠΛΗΡΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ,ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ>> της επιχείρησης <<.....του - - Α.Φ.Μ >>

Από την εν λόγω έκθεση , **που αφορούσε προμηθευτή της προσφεύγουσας**, προέκυπτε ότι: << Το σύνολον των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση είναι **πλαστά και εικονικά** >>.

Στο παραπάνω με αριθ. πρωτ./19-05-2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ΑΓ. Αναργύρων αναφερόταν επίσης ότι από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 Π.Δ 186/92 (Προμηθευτών -Πελατών) προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα **έλαβε** οκτώ (8) **πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία** με εκδότη την επιχείρησητουμε Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 18.504,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.255,92 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.759,92 ευρώ, για την χρήση 2010.

Δυνάμει της υπ αριθ./22-06-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α Λάρισας διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, **έλεγχος** φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ, και συντάχθηκαν οι από **25/04/2015 εκθέσεις ελέγχου**: 1) Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 2) Φορολογίας εισοδήματος και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,4) Επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Κ.Β.Σ

Από την συνταχθείσα από 25/04/2016 έκθεση ελέγχου Κ. Β. Σ της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Από την έρευνα που διενεργούσε η Δ.Ο.Υ ΑΓ. Αναργύρων κατά τον έλεγχο της προαναφερόμενης επιχείρησης <<.....του>> είχε αποστείλει το υπ αριθ./03-011-2014 Δελτίο Πληροφοριών με το οποίο ζητείτο, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ο έλεγχος της νομιμότητας των συναλλαγών της ελεγχόμενης από αυτήν, με την προσφεύγουσα. Για το λόγο αυτόν εκδόθηκε αρχικά η υπ αριθ./17-02-2015 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και από τον έλεγχο αυτόν διαπιστώθηκε ότι πράγματι η προσφεύγουσα είχε λάβει και είχε καταχωρήσει στα βιβλία της οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρησητουμε Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 18.504,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.255,92 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.759,92 ευρώ, για την χρήση 2010. Αυτά τα στοιχεία όπως αναλυτικά αναφέρονται στην σελίδα 3 της παραπάνω έκθεσης κατασχέθηκαν με την υπ αριθ./2015 Έκθεση Κατάσχεσης. Με το υπ αριθ. πρωτ./19-05-2015 Δελτίο Πληροφοριών της στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ ΑΓ. Αναργύρων διαβίβασε την από 06-05-2015 Έκθεση Ελέγχου της επιχείρησης <<.....του>> από το πόρισμα της οποίας , προέκυπτε ότι: << Το σύνολον των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε αυτή η ατομική επιχείρηση είναι πλαστά και εικονικά >>. Αυτό αποδείχθη και από μέρους της προσφεύγουσας κατά τον επίδικο έλεγχο. Με βάση τα παραπάνω εκδόθηκε η υπ' αριθμ./26-05-2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα, **έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της, από την ατομική επιχείρηση <<.....του>>, οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 18.504,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.255,92 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§2,3,9 του ΠΔ 186/1992 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Π.Δ, και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν.4337/2015, ήτοι **πρόστιμο ποσού 7.401,60 (18.504,00 x 40%= 7.401,60)**

Φορολογία Εισοδήματος

Από την συνταχθείσα από 25/04/2016 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων**,
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 32, 41 και 50 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι που προβλέπεται Μ.Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών 8 %(ΚΩΔ: 9222)

Προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010 προσθέτοντας στα δηλωθέντα έσοδα το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (ληφθέντα εικονικά τιμολόγια) και προσαύξησε το άθροισμα αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα δηλώσης	232.731,39
Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα Ύλη	18.504,00
Σύνολο	251.235,39
Πλέον: Προσαύξηση εσόδων (άρθρο 30 ν.2238/94) 8%	20.098,83
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	271.334,22

Προσδιόρισε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 με τη χρήση του Σ.Κ.Κ 8%, προσαυξημένου κατά (40x2)%, ήτοι: $[8 + (8 \times 80\%)] = 14,40$ ήτοι:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	271.334,22
--------------------------	-------------------

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ [8 + (8 x 40x2)] %	14,40%
Καθαρά Κέρδη ελέγχου Εξωλογιστικά	39.072,13

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./25-04-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 ποσού 4.428,87 [πλέον προσαυξήσεων 120%] ποσού **5.315,00** και συνολικού ποσού **9.743,87**

Φορολογία Φ.Π.Α

Από την συνταχθείσα από 25/04/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων**

- Τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος

- Τις διατάξεις των άρθρων 30,32,48, κ.λ.π του Ν 2859/2000.

Προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές λαμβάνοντας υπόψη τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων στην φορολογία εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, ήτοι προσθέτοντας στα δηλωθέντα έσοδα το ποσό της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης (ληφθέντα εικονικά τιμολόγια) και προσαύξηση του αθροίσματος αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου	232.731,39
Πλέον: Αποκρυβείσα φορολογητέα Ύλη	18.504,00
Σ ύ ν ο λ ο	251.235,39
Πλέον: Προσαύξηση εσόδων (άρθρο 30 ν.2238/94) 8%	20.098,83
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	271.334,22
Φορολογητέες Εκροές	271.334,22

Προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές όπως ακριβώς είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα
Εκδόθηκε: Η υπ' αριθμ./25-04-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010–31/12/2010 με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **8.388,74**
Πλέον Προσαυξήσεων 120% ποσού **10.066,49** και συνολικά **18.455,23**

Επιβολή ειδικού προστίμου Φ.Π.Α

Από την συνταχθείσα από 25/04/2016 έκθεση ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας προκύπτουν συνοπτικά τα εξής :

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων**, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της

- Το γεγονός ότι εξέπεσε από τον προς απόδοση φόρο τον Φ.Π.Α αυτών.

- Δεν υπεβλήθη αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 από την προσφεύγουσα

Εξέδωσε την υπ' αριθ./25-04-2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010 με την οποία επεβλήθη πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού **12.767,76** ήτοι [4.255,92 x3 =12.767,76]

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των παραπάνω πράξεων για τους κατωτέρω λόγους:

Α) Όσον αφορά μόνο την υπ'αριθμ...../2016 (στην προσφυγή αναφέρεται εκ παραδρομής ως) πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ :

- Ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε το πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του ν. 2523/1997 και όχι με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του ν. 4174/2013, διότι σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,(ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ρητά 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 (17.10.2015) και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Β) Όσον αφορά όλες τις πράξεις επιβολής προστίμου ή φόρου :

- Η κλήση προς ακρόαση θα πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη αναφορά της πραγματικής και νομικής βάσεως της διαπιστωθείσας παράβασης.
- Ότι υπάρχει ασάφεια ως προς το εφαρμοσθέν νομοθετικό πλαίσιο τόσο του διενεργηθέντος ελέγχου όσο και των επί τη βάσει αυτού εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων
- Ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ότι κατά τη λήψη αυτών τελούσε σε καλή πίστη,
- Ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος και πρόστιμα στον λήπτη λόγω εικονικότητας του προσώπου του εκδότη .

Ι. 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 η 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. δ' 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 (αναριθμήθηκε σε παρ. 44 του άρθρου 72 ν.4174/2013). 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: «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 η προσφεύγουσα αν και είχε τη δυνατότητα να επιλέξει να υπαχθεί στις επιεικέστερες διατάξεις, υποβάλλοντας εμπροθέσμως το σχετικό αίτημα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α Λάρισας, δεν το έπραξε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << μη εφαρμογής των επιεικέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015. όσον αφορά την υπ'αριθμ...../2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ>> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

II Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι: <<. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 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 εμπειριστатωμένα 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 η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν 4174/2013 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.>>

Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση στις 15-03-2016 από τον προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, εστάλησαν στην προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρία με το υπ αριθ. πρωτ. έγγραφο της με θέμα: «Αποστολή Φορολογικών Εγγράφων», το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Άρθρο 28 Ν. 4174/2013. (Κλήση προς ακρόαση) και οι προσωρινές πράξεις που προηγήθηκαν των επίδικων οριστικών πράξεων (Κ.Β.Σ- Εισόδημα -Φ.Π.Α - Πρόστιμο Φ.Π.Α) κατά τα ανωτέρω.

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στην ως άνω αναφερόμενη κλήση για παροχή εξηγήσεων κατέθεσε στην Δ.ΟΥ το με αριθ. πρωτ./18-04-2016 έγγραφο υπόμνημά της για παροχή εξηγήσεων, οι δε ισχυρισμοί της εκτιμήθηκαν από τον έλεγχο και απορρίφθηκαν. Και στην συνέχεια εκδόθηκαν κατ' αντιστοιχία των προσωρινών πράξεων (Κ.Β.Σ- Εισόδημα -Φ.Π.Α - Πρόστιμο Φ.Π.Α) οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τηρήθηκε η κατά νόμο διαδικασία, ενημέρωσης της προσφεύγουσας για τον λόγο της έκδοσης των επιδικών πράξεων που αφορούσε την εκ μέρους της, λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, και για τις διατάξεις που εφαρμόστηκαν στην υπό κρίση υπόθεση.

Συμπεπώς ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << μη πλήρους αναφοράς της πραγματικής και νομικής βάσεως της διαπιστωθείσας παράβασης και της ασάφειας ως προς το εφαρμοσθέν νομοθετικό πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ίσχυαν, ορίζεται: « Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ίσχυαν, ορίζεται: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα πλαστά και εικονικά Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην 25-04-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α Λάρισας με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγει στο συμπέρασμα της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, στηρίχθηκε δε στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των στοιχείων και όχι στην μεμονωμένη εκτίμηση κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

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) »..

Οπότε ορθά εφαρμόστηκαν οι επιεικεστέρας διάταξης στην έκδοση η υπ' αριθ./26-05-2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ,

Συνοπτικά. Από την με ημερ. 06-05-2015 (συνημμένη) έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΑΓ. Αναργύρων διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση <<.....του>> ήταν αδιαμφισβήτητα μόνο εκδότης πλαστών και εικονικών στοιχείων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην λήπτρια (προσφεύγουσα) από την Δ.Ο.Υ Α Λάρισας διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της (8) φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρησητουμε Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 18.504,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.255,92 ευρώ, ήτοι σύνολο 22.759,92 ευρώ, για την χρήση 2010. Αυτά τα στοιχεία κατασχεθήκαν με την υπ αριθ./2015 Έκθεση Κατάσχεσης. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο (αποδ, πληρωμής ,μεταφορικά κλπ) προς απόδειξη των εν λόγω συναλλαγών.

Στην προκειμένη περίπτωση ,δεδομένης της εικονικότητας των συναλλαγών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας << ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ότι κατά τη λήψη αυτών τελούσε σε καλή πίστη>>, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Από τα προηγηθέντα πρόέκυψε ότι οι συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικές ως προς το σύνολο τους οπότε ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας << ότι μη νόμιμα καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος και πρόστιμα στον λήπτη λόγω εικονικότητας του προσώπου του εκδότη>> απορρίπτεται ως αβάσιμος

III Περαιτέρω

Επειδή η ΔΕΔ αφενός σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 δεσμεύεται από τους προβαλλόμενους με την προσφυγή λόγους, αφετέρου όμως λόγω της ισχύος της αρχής της νομιμότητας και ειδικότερα του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, υποχρεούται να εκδίδει νόμιμες πράξεις, επί τη βάσει τυπικού νόμου και αφετέρου , μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της, ήτοι της άμεσης επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζει και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται δηλαδή από τον προσφεύγοντα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 4 του Π.Δ 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση με τις διατάξεις του άρθρου **20 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «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, ..., Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 1 του Ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την 01/01/2004 με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1 του ν. 3220/2004** (ΦΕΚ Α' 15) ορίζεται ότι «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§2γ περ. β ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση <<....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

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), .. 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** η φορολογική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει τα κατ' έλεγχο ακαθάριστα έσοδα, συμπεριέλαβε σε αυτά και το ποσό των 18.504,00 €, το οποίο αφορά **την καθαρή αξία του ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων**, πλην όμως το εν λόγω ποσό, **δεν αφορά απόκρυψη εσόδων**, δεν επηρεάζει τα ακαθάριστα έσοδα δεν αποσκοπεί, ούτε είναι δυνατόν να έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδων και επομένως η αξία των εν λόγω τιμολογίων δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδά της.

Άλλωστε και με τις νεότερες διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περ. γ' του ν. 2238/1994, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 1 του ν. 3296/2004, όπου μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων στα ακαθάριστα έσοδα προστίθεται και το ποσό της **αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης**, και πάλι η καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1087/10-06-2005 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, διευκρινίστηκε « **ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε ανεξαρτήτως προελεύσεως απόκρυψη ακαθαρίστου εισοδήματος**».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3 του Ν. 2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος 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 με την παρούσα γίνεται δεκτό η μη προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος με την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ομοίως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 Ν 2859/2000 γίνεται δεκτό και η μη προσαύξησης των εκροών στην φορολογία Φ.Π.Α με την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 1 του Ν. 2859/2000** <<1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, ...>> Από αυτό προκύπτει ότι πρέπει να μειωθούν οι φορολογητέες εισροές κατά 18.504,00 και ο φόρος εισροών κατά 4.255,92 από τα αντίστοιχα οικονομικά στοιχεία της προσφεύγουσας.

Επειδή ο μερικός έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στις από **24-06-2016** συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου (Κ.Β.Σ- Εισοδήματος -Φ.Π.Α - Προστίμου Φ.Π.Α), **πλην της προαναφερόμενης προσθήκης της αξίας των εικονικών στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Εισοδήματος και του Φ.Π.Α , η οποία θεραπεύτηκε από την παρούσα** , καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως επίσης καταγράφονται στην ίδιες εκθέσεις επί της οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και τα πρόστιμο, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **23-06-2016** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης <<..... με ΑΦΜ:>>, αρμοδιότητας ΔΟΥ Α Λάρισας ήτοι:

1) Την μη προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας με **την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων**, και την **τροποποίηση** της/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κατά τα ανωτέρω.

2) Την μη προσαύξησης των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας με την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και την τροποποίηση της/2016 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, κατά τα ανωτέρω.

3) Την απόρριψη της παρούσας για την ακύρωση της υπ' αριθμ./2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

4) Την απόρριψη της παρούσας για την της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ

5) Την απόρριψη της παρούσας για την ακύρωση της υπ' αριθμ./13-05-2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, καθόσον δεν αφορά εκτελεστό τίτλο αλά αναλυτικό πίνακα μέσω ΤΑΧΙΣ της άνω/2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Απορρίπτεται ως Απαράδεκτη ως προς αυτό το μέρος.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Ακαθάριστα Έσοδα και καθαρά κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση:

Μετά από τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

α) Ακαθάριστα Έσοδα:

Διαχειριστική περίοδο 2010

	<u>Ελέγχου</u>	<u>Παρούσας</u>
Δηλωθέντα ακαθάριστα	232.731,39	232.731,39
+ Αποκυβείσα υλη	18.504,00	
Σύνολο	251.235,39	232.731,39
+ Προσαύξηση 8%	20.098,83	18.618,51
Σύνολο ακαθ. εσοδων	271.334,42	251.349,90
Σ.Κ.Κ ΚΩΔ. 9222	8%	8%
. Προσαξημένος Σ.Κ.Κ	14,40%	14,40%
Σύνολο Κ.Κ Εξωλογ.	39.072,13	36.194,39
Επιχειρηματική Αμοιβή	8.463,92	8.463,92
Φορολογητέα Κέρδη	30.608,21	27.730,47

β) Καθαρά Κέρδη:

	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>	<u>Παρούσης</u>	<u>Διαφορά παρούσης εισήγησης- Δήλωσης</u>
Φορολογητέα Κέρδη	8.463,92	30.608,21	27.730,47	19.266,55
Φορος 20%	1.692,78	6.121,65	5.546,09	3.853,31
- Προκαταβληθείς φορος	796,28	796,28	796,28	
Υπόλοιπο φορου	896,50	5.325,37	4.749,81	
+ Προκαταβολή φορου	931,03	931,03	931,03	
+ Πρόσθετος φορος 120%		5.315,00	4.623,97	4.623,97
Καταλογισμός ποσού	1.827,53	11.571,40	10.304,81	8.477,28

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση

Κύριος Φόρος	ποσού	3.853,31	€
Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	4.623,97	€
Σύνολο	ποσού	8.477,28	€

Β) Φ.Π.Α**Διαχειριστική περίοδο 2010****Προδιορισμός φόρου εκροών (Αναλογικά κατά συν/τη) βάσει απόφασης**

	<u>Συντ. μερισμού εκροών</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>Φ.Π.Α</u>
Εκροες συντ 19 %	16,27% X 251.349,90	40.894,63	7.770,00
Εκροες συντ 21 %	30,92% X 251.349,90	77.717,39	16.320,65
Εκροες συντ 23%	52,81% X 251.349,90	132737,88	30.529,71
ΣΥΝΟΛΟ		251349,90	54.620,36

Β Εκκαθάριση φόρου

	<u>Δήλωσης</u>	<u>Ελέγχου</u>	<u>Παρούσης</u>	<u>Διαφορά παρούσης εισήγησης- Δήλωσης</u>
Φορολ. Εκροές	232.731,39	271.334,22	251349,90	
Φορολ. Εισροές	251.146,66	251.146,66	251.146,66	
- Αξία εικονικών τιμ.	0,00	0,00	18.504,00	
Φορολ. Εισροές τελικές	251.146,66	251.146,66	232.642,66	
Φορος εκροών	50.574,64	58.963,38	54.620,36	
Φορος εισροών	50.574,64	50.574,64	50.574,64	
- Φ.Π.Α εικονικών τιμολ.	0,00	0,00	4.255,92	
Φόρος εισροών Υπόλοιπο			46318,72	
Χρεωστικός Φ.Π.Α	0,00	8.388,74	8.301,64	8.301,64
Προσαύξηση ανακρ. 120%		10.066,49	9.961,97	9.961,97
Συνλο ΣΥΝΟΛΟ		18.455,23	18.263,61	18.263,61

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Κύριος Φόρος	ποσού	8.301,64	€
Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	9.961,97	€
Σύνολο	ποσού	18.263,61	€

Γ) Για το πρόστιμο του Κ.Β.Σ

Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. :/2016 ποσό **7.401,60**
€

Δ) Για το πρόστιμο του Φ.Π.Α

Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ :/2016 ποσό **12.767,76** €

Ε) Για το πρόστιμο του Κ.Β.Σ

Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. :/13-05-2016 ποσό **0,00** €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση:

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).