



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

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : ..  
**ΦΑΞ** : ..

Καλλιθέα 25-11-2016

Αριθμός απόφασης:3933

## **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 της ..... κατά:

1) Της υπ' αριθμ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

2) Της υπ' αριθμ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

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 Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

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

6) Της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

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

8) Της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

9) Της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

10) Της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου Μισθωτικής Αξίας & Συντάξεων Επιβολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ,διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,

11) Της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου Μισθωτικής Αξίας & Συντάξεων Επιβολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ,διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,

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

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 της ....., 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).** Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ... υπήρχαν τα παρακάτω δελτία πληροφοριών.

**1)** Το με αρ. πρωτ. ....δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω πλαστά και εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης ....., ήτοι :

**-Για την χρήση 2010**

| ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ    | ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ     | ΦΠΑ            | ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ   |
|-----------------------|----------------------|--------------------|-----------------|----------------|-----------------|
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 4433,40         | 1019,68        | 5453,08         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 4413,96         | 1015,21        | 5429,17         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 4433,40         | 1019,68        | 5453,08         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 4945,32         | 1137,42        | 6082,74         |
| <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>         |                      |                    | <b>18226,08</b> | <b>4191,99</b> | <b>22418,07</b> |

**- Για την χρήση 2011**

| ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ    | ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ     | ΦΠΑ            | ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ   |
|-----------------------|----------------------|--------------------|-----------------|----------------|-----------------|
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2370,24         | 545,15         | 2915,39         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2389,44         | 549,57         | 2939,01         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2333,88         | 536,79         | 2870,67         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2353,56         | 541,31         | 2894,87         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2416,57         | 555,81         | 2972,38         |
| Δ. Αποστ. - Τιμολόγιο |                      |                    | 2118,72         | 487,30         | 2606,02         |
| <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>         |                      |                    | <b>13982,41</b> | <b>3215,93</b> | <b>17198,34</b> |

**-Για την χρήση 2011**

**2)** Το με αρ. πρωτ. .... δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης..... για το έτος 2011 ήτοι :

| ΕΙΔΟΣ<br>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ    | ΑΡΙΘΜΟΣ<br>ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ<br>ΕΚΔΟΣΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ  | ΦΠΑ            | ΓΕΝΙΚΟ<br>ΣΥΝΟΛΟ |
|--------------------------|-------------------------|-----------------------|-----------------|----------------|------------------|
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο | .                       |                       | 2118,00         | 487,14         | 2605,14          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2291,76         | 527,10         | 2818,86          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2268,00         | 521,64         | 2789,64          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2118,00         | 487,14         | 2605,14          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2291,76         | 527,10         | 2818,86          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2345,00         | 539,35         | 2884,35          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2407,00         | 553,61         | 2960,61          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 2357,40         | 542,20         | 2899,60          |
| Δ. Αποστ. -<br>Τιμολόγιο |                         |                       | 1168,10         | 268,66         | 1436,76          |
| <b>ΣΥΝΟΛΑ</b>            |                         |                       | <b>19365,02</b> | <b>4453,94</b> | <b>23818,96</b>  |

3) Το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο από το ΤΕΛΩΝΕΙΟ ..... με το οποίο

ενημέρωσε ότι σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίστηκε παράβαση των διατάξεων του Ν. 2960/01 περί λαθρεμπορίας διότι στις 20.5.2011 κατείχε και διέθεσε στην κατανάλωση, 2 φιάλες των 5 λίτρων εκάστη με αλκοολούχο ποτό, αλκοολικού βαθμού 21,80% ήτοι (2X5X21,80%) = 2,18 λίτρα άνυδρα αιθυλικής αλκοόλης, χωρίς να διαθέτει τα απαραίτητα δικαιολογητικά - παραστατικά νόμιμης αγοράς.

**Β. 1)** Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού 130.727,74€, το οποίο βεβαιώθηκε στις ..... διότι:

- Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 4(τέσσερα) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2010, συνολικής καθαρής αξίας 18.226,08€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 14 & 18§§1, 2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και 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, ήτοι πρόστιμο ποσού 7.290,43€ (18.226,08€ x 40%).

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας ποσού 493.749,27 ευρώ, το οποίο προέκυψε ως αποκριβείσα αξία από διαφορά πωλήσεων κατόπιν ελέγχου στη χρήση 2010, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.στ' του Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο: (493749,27 X 25%) 123437,31 ευρώ.

2) Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο ποσού 31.099,12€, το οποίο βεβαιώθηκε στις ..... διότι:

- Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 9(εννέα) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας 19.365,02€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση της ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και 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, ήτοι πρόστιμο ποσού 7.746,00€ (19.365,02€x 40%).

- Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 6(έξι) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας 13.982,41€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και 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, ήτοι πρόστιμο ποσού 5.592,96€ (13.982,41€x 40%).

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας ποσού 69.440,63 ευρώ, το οποίο προέκυψε ως αποκριβείσα αξία, από διαφορά πωλήσεων κατόπιν ελέγχου στη χρήση 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.στ' του Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο:  $69.440,63 \times 25\% = 17.360,16$  ευρώ.

- Δεν ζήτησε και δεν έλαβε ούτε εξέδωσε άλλο φορολογικό στοιχείο για την αγορά 2,18 λίτρα άνυδρης αιθυλικής αλκοόλης αξίας προ φόρων 50 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ. 5 και 13 παρ. 3 ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015 ήτοι πρόστιμο:  $1.200,00 \times 1/3 = 400,00$  ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από ..... Έκθεση ΚΒΣ, με τις υπ' αριθμ. .... εντολές μερικού ελέγχου

αντίστοιχα , για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2010 & 01/01-31/12-2010, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Γ.-1)Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού .....€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας .....€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

- 2) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού .....€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας .....€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 23 έως 25 & 66 του Ν. 4174/13(ΚΦΔ), με τις υπ' αριθ. .... εντολές μερικού ελέγχου αντίστοιχα , για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2010 & 01/01-31/12-2011, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης των κρινόμενων χρήσεων κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα, **α)** λόγω της λήψης τεσσάρων(4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2010 συνολικής καθαρής αξίας 18.226,08€ και δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2011 συνολικής καθαρής αξίας 33.347,43€ και **β)** λόγω της μη έκδοσης σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου στη χρήση 2010 ποσού €493.749,27(αποκρυβείσα αξία) και στη χρήση 2011 ποσού €69.440,63 (αποκρυβείσα αξία) (ως σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 23 έως 25 και 66 ν. 4174/13 ΚΦΔ, στις σελίδες 10,11&12).

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.

Δ.-1)Με την υπ' αριθμ ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού .....€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια .....€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

-2) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού .....€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας .....€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, με τις υπ' αριθ. .... εντολές μερικού ελέγχου αντίστοιχα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2010 & 01/01-31/12-2010, εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 Ν. 2859/2000.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης των κρινόμενων χρήσεων κρίθηκαν ανακριβή, 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. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

**Ε.-1)** Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της επεβλήθη πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.095,99€ (4.191,99x50%) το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

2) Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της επεβλήθη πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 3.834,93€ (7.669,87x50%) το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της από ..... έκθεσης ελέγχου άρθρου 6ν. 2523/1997 του Φ.Π.Α. με τις υπ' αριθ. .... εντολές μερικού ελέγχου αντίστοιχα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011 βάσει του **άρθρου 6§1 Ν. 2523/1997** σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του Ν. 4174/2013.

. **ΣΤ.-1)** Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου Μισθωτικής Εργασίας & Συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ποσού 50,82€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 60,98€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

2) Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου Μισθωτικής Εργασίας & Συντάξεων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ποσού 2.772,97€, ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 3.327,56€, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

3) Με την υπ' αριθμ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 100,00€, διότι δεν υπέβαλε την οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. που προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 3 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1,2 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013) όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4337/ 2015 και ισχύει μέχρι σήμερα, το οποίο βεβαιώθηκε στις .....

Οι ως άνω Πράξεις, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατουμένων φόρων ν.2238/94 βάσει των άρθρων 23 έως 25 και 66 Ν.4174/13, με τις υπ' αριθ. .... εντολές μερικού ελέγχου αντίστοιχα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011.

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

- Ότι οι πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, γιατί η έκθεση είναι αόριστη επειδή η ελεγκτική αρχή δεν στοιχειοθετεί την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Δεν αποδέχεται την απόρριψη των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων διότι δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διατάξεις.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από ..... έκθεση ΚΒΣ της ΔΟΥ ..... αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις

νόμιμες . 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 της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και στην μη έκδοσης σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου (αποκρυβείσα αξία).

**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,** στο πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ)** ορίζεται ότι :

*«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»*

**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, σύμφωνα με το περιπτ. β', στ' & ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.**

**4337/2015** 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.....**

.....  
**στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.**

**ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....»**

**Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.**

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από ..... Έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. .... περιέχει επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται 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 ότι η προσφεύγουσα, α) ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους και β) στην μη έκδοσης σε μία τουλάχιστον περίπτωση φορολογικού στοιχείου (αποκρυβείσα αξία).

**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 η προσφεύγουσα 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 νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 προκείμενη περίπτωση, στην από ..... Έκθεση ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ...., για τους εκδότες '..... που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

**α)** Για την ατομική επιχείρηση " ..... « ..... έκανε έναρξη εργασιών στις ..... και θεώρησε στη Δ.Ο.Υ. .... τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία:

| Ημερομηνία<br>θεώρησης | Πράξη<br>θεώρησης | θεωρημένο είδος                          | Στελ | Αρίθμηση | Τήρηση |
|------------------------|-------------------|------------------------------------------|------|----------|--------|
| .                      | .                 | Ισοζύγιο λογ/σμών γενικού-<br>αναλυτικού | 1    |          | Μηχ.   |

|   |  |                                                 |   |  |       |
|---|--|-------------------------------------------------|---|--|-------|
| . |  | Βιβλίο απογραφής &<br>ισολογισμών               | 1 |  | Χειρ. |
|   |  | Δελτίο αποστολής                                | 1 |  | Χειρ. |
|   |  | Τιμολόγιο (Παροχή<br>υπηρεσιών)                 | 1 |  | Χειρ. |
|   |  | Τιμολόγιο (Πώληση Αγαθών -<br>Δελτίο Αποστολής) | 1 |  | Χειρ. |

-Υπέβαλε μόνον την υπ' αρ. .... εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2009 και δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 1151,13 ευρώ. Για τις επόμενες χρήσεις δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ. Επίσης από το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) έως και σήμερα δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Ε.

-Ο εκδότης σε όλες τις χρήσεις από την έναρξη εργασιών έως σήμερα δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών και τα τιμολόγια που εξέδωσε είναι τουλάχιστον πλαστά.

-Με βάση τα στοιχεία δηλώσεων πελατών προμηθευτών ο εκδότης ..... στη ΧΡΗΣΗ 2009 δεν δήλωσε ούτε δηλώθηκε ως πελάτης ή προμηθευτής από τρίτους.

-Στη ΧΡΗΣΗ 2010 δηλώθηκε ως πελάτης από επτά (7) προμηθευτές οι οποίοι δεν έχουν καμία σχέση με την παραγωγή - εμπορία ποτών όπως παρακάτω:

| A/A | A.Φ.Μ. | ΕΠΩΝΥΜΙΑ | ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ | ΠΛΗΘΟΣ<br>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΞΙΑ     |
|-----|--------|----------|---------------|---------------------|----------|
| 1   | .      |          |               | 1                   | 490,00   |
| 2   |        |          |               | 1                   | 400,28   |
| 3   |        |          |               | 1                   | 26000,00 |
| 4   |        |          |               | 6                   | 6430,15  |

|        |  |  |  |    |          |
|--------|--|--|--|----|----------|
| 5      |  |  |  | 2  | 1553,16  |
| 6      |  |  |  | 8  | 4076,16  |
| 7      |  |  |  | 2  | 3960,00  |
| ΣΥΝΟΛΑ |  |  |  | 21 | 42909,75 |

Δηλαδή σύμφωνα με τα παραπάνω η επιχείρησης χρήσεις 2009, 2010 & 2011 δεν αγόρασε ποτέ ΠΟΤΑ από κανένα προμηθευτή για να τα μεταπωλήσει σε πελάτες του.

- Η Δ.Ο.Υ. .... εξέδωσε τις υπ' αρ. .... Αποφάσεις

επιβολής προστίμων ΚΒΣ λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων».

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και τα κατασχεμένα στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-Τα κατασχεμένα τιμολόγια είναι πλαστά διότι σύμφωνα με την καρτέλα θεώρησης του εκδότη δεν έχουν διατρηθεί ή σφραγιστεί ούτε έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης γι' αυτά τα τιμολόγια.

-Όλα τα τιμολόγια αναφέρουν αγορά .....

-Τα τιμολόγια ..... είναι πανομοιότυπα καθόσον συμφωνούν απόλυτα ως προς την ποσότητα και την αξία αλλά και ως προς τη σειρά που γράφονται τα εμπορεύματα ( 1° είδος το ..... και ούτω καθεξής) και διαφέρουν μόνον ως προς τον αριθμό τιμολογίου και την ημερομηνία έκδοσης.

-Σύμφωνα με τα αναλυτικά καθολικά τα κατασχεμένα τιμολόγια ..... εξοφλήθηκαν μετρητοίς κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 και το τιμολόγιο ..... είναι επί πιστώσει.

-Τα κατασχεμένα τιμολόγια της χρήσης 2010 έχουν εκδοθεί μετά τις ..... ημερομηνία από την οποία οι διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΒΣ (πδ 186/92, Ν. 3842/10) ορίζουν η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που αφορούν την αγορά αγαθών αξίας τριών χιλιάδων (3000,00) ευρώ και άνω να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή επιταγή έκδοσης του λήπτη.

-Τα κατασχεμένα τιμολόγια της χρήσης 2011 έχουν κοπεί τον μήνα Ιανουάριο και εξοφλήθηκαν μετρητοίς καθόσον η συνολική αξία τους είναι οριακά μικρότερη του ποσού των τριών χιλιάδων (3000,00) ευρώ .

- Και στα δέκα(10)τιμολόγια αναφέρεται ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με το αρ. κυκλοφορίας ..... αυτοκίνητο της ελεγχόμενης με μικτό βάρος .....

ΓΓ αυτές τις μεταφορές δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία έξοδα μεταφοράς (διόδια κλπ) ούτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο έξοδα για τις μεταφορές των εμπορευμάτων,

- Τα δέκα (10) τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και περιλαμβάνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών χρήσης 2010 & 2011.

β) Για την επιχείρηση " ..... « .....πλέον των αναφερομένων στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που συνέταξε το ΣΔΟΕ ....., σύμφωνα με την οποία η εκδότρια υπήρξε κατ' επάγγελμα εκδότης εικονικών τιμολογίων.....

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και τα κατασχεμένα στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-Τα κατασχεμένα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μετρητοίς καθόσον η συνολική αξία τους είναι οριακά μικρότερη του ποσού των τριών χιλιάδων (3000,00) ευρώ .

- Και στα έξι(6) τιμολόγια δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσον.

Για τις μεταφορές δεν καταχωρήθηκε στα βιβλία καμία φορτωτική ΦΔΧ.

- Τα εννέα (9) τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας και περιλαμβάνονται στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών χρήσης 2011», έτσι βάσει των ανωτέρω οι εκδότες, δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότες εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις 2010 & 2011 , **είναι αβάσιμος.**

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο " Πόρισμα Ελέγχου" στις σελίδες ... της από .... Έκθεση ΚΒΣ , της Δ. Ο.Υ. .... αναφέρεται : «.....η ατομική επιχείρηση (η προσφεύγουσα) με σκοπό να αποδώσει λιγότερο φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ υπήρξε λήπτης πλαστών & εικονικών τιμολογίων από την ατομική επιχείρηση ..... και της επιχείρηση " ..... »

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγρ.2&4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/92 )** ορίζεται ότι :

*«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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,*

*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....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγρ. α&γ του άρθρου 30 Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

«Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

**α)** Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

.....  
**γ)** Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή **τα τηρούμενα** είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή**, τα **ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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

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

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

Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγρ. 1,2 &3του άρθρου 32 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1.Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία **συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.**

2.Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

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

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

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

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του

οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

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

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου. (9)..... ».

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος μερικού ελέγχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011, κρίθηκαν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92( Κ.Β.Σ.), ήτοι:

**α)** Λόγω της λήψης τεσσάρων(4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την **χρήση 2010** συνολικής καθαρής αξίας 18.226,08€ πλέον ΦΠΑ 4.191,99€ και δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων της **χρήσης 2011** συνολικής καθαρής αξίας 33.347,43€ πλέον ΦΠΑ 7.669,87€.

**β) 1.** Για την **χρήση 2010** προκύπτει ότι το κόστος πωληθέντων είναι μεγαλύτερο από τις πωλήσεις κατά ( 1.033.084,63 – 647.966,60 ) = 385.118,03 ευρώ.

Από τον έλεγχο που έγινε, στα τιμολόγια αγοράς - πώλησης και το ΣΜΚ της κατηγορίας του επαγγέλματος [ΠΟΛ 1004/2006 ΣΚΚ είναι: πωλήσεις κωδ. .... αγорές κωδ. ... με ΣΚΚΚ ..... ο έλεγχος δέχεται ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ..... επί των αγορών.

Με βάση τα ανωτέρω και αφού ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι εικονικές αγορές δεν έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων το οποίο περιορίστηκε στο ποσόν (1033084,63 -18226,08) =1014858,55 προκύπτει:

Κόστος πωληθέντων Χ Σ.Μ.Κ = Μικτό κέρδος  
1.014.858,55 Χ 12,5% = 126.857,32.

Κόστος πωληθέντων + Μικτό κέρδος = Πωλήσεις χρήσης

$$1.014.858,55 + 126.857,32 = 1.141.715,87.$$

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η ελεγχόμενη (η προσφεύγουσα) δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας, για τη διαφορά των πωλήσεων που προκύπτει με βάση τον έλεγχο και με βάση τις καταχωρήσεις στα βιβλία - δηλώσεις και για το ποσόν **1.141.715,87 – 647.966,60 = 493.749,27 ευρώ αποκρυβείσα αξία**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

2. Για την **χρήση 2011** προκύπτει ότι το κόστος πωληθέντων είναι μεγαλύτερο από τις πωλήσεις χρήσης ( 546.387,97 -507.729,98 ) = 38.657,99 ευρώ.

Από τον έλεγχο που έγινε, στα τιμολόγια αγοράς - πώλησης και το ΣΜΚ της κατηγορίας του επαγγέλματος[ΠΟΛ 1004/2006 ΣΚΚ είναι: πωλήσεις κωδ. .... αγорές κωδ. .... ο έλεγχος δέχεται ότι το ποσοστό μικτού κέρδους είναι ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ..... επί των αγορών.

Με βάση τα ανωτέρω και αφού ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι εικονικές αγορές δεν έπρεπε να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων το οποίο περιορίστηκε στο ποσόν (546.387,97 – 33.347,43) = 513.040,54 προκύπτει:

Κόστος πωληθέντων Χ Σ.Μ.Κ = Μικτό κέρδος

$$513.040,54 \times 12,5\% = 64.130,07$$

Κόστος πωληθέντων + Μικτό κέρδος = Πωλήσεις χρήσης

$$513.040,54 + 64.130,07 = 577.170,61.$$

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας, για τη διαφορά των πωλήσεων που προκύπτει με βάση τον έλεγχο και με βάση τις καταχωρήσεις στα βιβλία - δηλώσεις και για το ποσόν **577.170,61 – 507.729,98 = 69.440,63 ευρώ αποκρυβείσα αξία**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 και 13 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περιπτ. γ του Ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας **ανακριβή** για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010 & 01/01-31/12/2011, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 30§2 & 4 του Κ.Β.Σ. ( Π.Δ. 186/1992).

**Επειδή**, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :  
«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α).....
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, .....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 της περ. δ' 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**, 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 τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010, & 01/01-31/12/2011 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 της προσφεύγουσας 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 των κρινόμενων χρήσεων 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, τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

**Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.**

#### **Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010**

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 7.290,43€ (18.226,080€x40%).
- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. στ' Ν. 4337/2015 ποσού: 123.437,31€ (493.749,27€x25%).

-----  
**Σύνολο      130.727,74€**

#### **Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011**

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 13.338,96€ (33.347,43€x40%).
- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. στ' Ν. 4337/2015 ποσού: 17.360,16€ (69.440,63€x25%).

-Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. ζ' Ν. 4337/2015 ποσού: 300,00€(1200,00€x1/3).

-----  
**Σύνολο 131.099,12€**

**Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ                         | 2011              |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος               |                   |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) |                   |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>112.171,03</b> |

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ                         | 2012             |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος               |                  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) |                  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>90.761,92</b> |

**Γ) Φ.Π.Α.**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| ΧΡΗΣΗ                                   | 2010              |
| Διαφορά φόρου                           |                   |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) |                   |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>222.079,24</b> |

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| ΧΡΗΣΗ                                   | 2011             |
| Διαφορά φόρου                           |                  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) |                  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>66.696,28</b> |

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

**Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010**

- Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του Ν. 4174/2013 ποσού : 2.095,99€ (4.191,99€ X 50%).

**Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011**

- Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του Ν. 4174/2013 ποσού : 3.834,93€ (7.669,87€ X 50%).

**Ε) Πρόστιμο Εισοδήματος(μη υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ)**

**Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011**

- Πρόστιμο άρθρου 54§1,2 του Ν. 4174/2013 ποσού :100,00€.

**ΣΤ) Φ.Μ.Υ.**

|                                         |               |
|-----------------------------------------|---------------|
| ΧΡΗΣΗ                                   | 2010          |
| Διαφορά φόρου                           | 50,82         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 60,98         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>111,80</b> |

|                                         |                 |
|-----------------------------------------|-----------------|
| ΧΡΗΣΗ                                   | 2011            |
| Διαφορά φόρου                           | 2.772,97        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 3.327,56        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>6.100,53</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο**  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**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).