



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 11/11/2016

Αριθμός απόφασης:1349

**Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333267

**ΦΑΞ** : 2313333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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. Της αριθ. 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».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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 με **ημερομηνία κατάθεσης .... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....** ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... ΑΦΜ ..... κατά των με αριθμ. α) ..... και ..... πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2004 και 2006 αντίστοιχα, β) ..... και ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2007 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2006) αντίστοιχα, γ) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, δ) ..... πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και ε) .... πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

4. Τις με αριθμ. α) ..... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2004 και 2006 αντίστοιχα, β) ....., ..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2007 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2006) αντίστοιχα, γ) ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, δ) ..... πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και ε) ..... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των οικείων εκθέσεων ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... ΑΦΜ ..... 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:

- **Με την με αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού **11.666,28€**, για την λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου **ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συνολικής καθαρής αξίας 29.165,70€, (άνευ ΦΠΑ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 9, 10, 11, 14, 18 παρ.1, 2 και 9 και 30 παρ.4γ' και 7 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/13 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/15.
- **Με την με αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού **14.558,70€**, για την λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων **ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συνολικής καθαρής αξίας 36.396,75€, πλέον ΦΠΑ 6.915,37€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 9, 10, 11, 14, 18 παρ.1, 2 και 9 και 30 παρ.4γ' και 7 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/13 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7

- **Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2005 ( διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004) κύριος φόρος ποσού 10.712,97€, πλέον πρόσθετος φόρος 12.855,56€, ήτοι συνολικό ποσό **23.568,53€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .
- **Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2007 ( διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 - 31/12/2006) κύριος φόρος ποσού 14.033,36€, πλέον πρόσθετος φόρος 16.840,03€, ήτοι συνολικό ποσό **30.873,39€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .
- **Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατά το ποσό των ποσό 10.334,00€, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.396,75€,πλέον ΦΠΑ 6.915,37 € και του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και κατά συνέπεια επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.
- **Με την με αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ** άρθρου 4 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 πρόστιμο ποσού 300,00€, διότι υπέβαλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ.1β' του Ν.2859/00.
- **Με την με αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ** άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 πρόστιμο ποσού 20.746,11€, για την λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 36.396,75€,πλέον ΦΠΑ 6.915,37 €, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από ..... εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος,ΦΠΑ, άρθρου 4 και άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. .... , κατόπιν α) της από 05/10/2011 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. .... σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 ένα τιμολόγιο πώλησης ( Νο 50/19.12.2004) εκδόσεως του ..... του ..... ΑΦΜ ....., το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο, **εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, και β) της από 20/10/2010 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. .... σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 τρία (3) τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της ..... του ....., ΑΦΜ ..... (Νο 54/14.08.2006, Νο 57/30.08.2006, 60/12.09.06), τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**.

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις χρήσεις 2004 και 2006, ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα των εν λόγω χρήσεων εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/94.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση περαίωσε τις εν λόγω χρήσεις 2004 και 2006 με τις διατάξεις του Ν.3296/2004.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Απαλλαγή του τελούντος σε καλή πίστη επιτηδευματία.
- 2) Εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.
  - Ως προς τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν την χρήση 2006 δεν υπήρχε νομική υποχρέωση καταβολής δίγραμμης επιταγής ή εξόφληση μέσω τραπέζης, ενώ για την συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε την χρήση 2004 ο προσφεύγων επικαλείται άγνοια της υποχρέωσης λόγω της νεαρής του ηλικίας.
- 3) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του δόλου του εκδότη ή λήπτη φορολογικού στοιχείου και της πρόθεσής του για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
- 4) Μη εμπεριστατωμένη, ειδική , γενική και αόριστη η αιτιολογία του ελέγχου.
- 5) Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικούμενου.
- 6) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων .
- 7) Δεν εφαρμόστηκε το ευνοϊκότερο καθεστώς .
  - του άρθρου 58 Α του Ν.4174/13 (όπως προστέθηκε με το Ν.4337/15) για τον υπολογισμό του προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ή του άρθρου 55 παρ.2 και 66 του Ν.4174/13 για τον υπολογισμό του προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97
  - του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/13 ή του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ' του Ν.4337/2015 για την επιβολή του προστίμου Κ.Β.Σ.
- 8) Παράνομη, νομικά και ουσιαστικά πλημμελής η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος ο οποίος έχει καταργηθεί με το άρθρο 4 παρ. Ν.4110/13.
- 9) Ο έλεγχος αυθαίρετα και παράνομα αποδέχθηκε ως εισόδημα το ποσό των 17.992,69 € με αποτέλεσμα να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ .

**Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο , τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97:Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδείου του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά

στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας » .

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

**Επειδή,** 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

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

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή**, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 533/2013).

**Επειδή**, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.Τ.Ε. 2074/82).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

**Επειδή**, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : 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 (παράγραφος 2).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14<sup>η</sup> έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή**, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο

της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, στις από 01/04/16 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ,προσδιορισμού Φ.Ε, προσδιορισμού Φ.Π.Α., προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 που εδράζονται επί της από α) 20/10/2010 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Νιγρίτας και της από β) από 05/10/2011 πληροφοριακής έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

**Α. Οσον αφορά τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ Νο 54/14.08.2006, 57/30.08.2006 και 60/12.09.06 εκδόσεως**  
**..... ΑΦΜ: ..... (χρήση 2006) αναγράφονται τα παρακάτω:**

Στην από 20/10/2010 "ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΒΣ" της Δ.Ο.Υ. .... αναφέρονται οι κάτωθι λόγοι που τα εκδοθέντα στοιχεία της ..... κρίθηκαν εικονικά:

- Η ελεγχόμενη εξέδωσε σωρεία εικονικών στοιχείων Κ.Β.Σ. (κατά τις χρήσεις 2005-2006) προς διαφόρους επιτηδευματίες στην Ελλάδα για ανύπαρκτες συναλλαγές. Εμφανίζεται ως επιτηδευματίας που ασχολείται με το χονδρικό εμπόριο σιδηρικών και είτε πουλά από την έδρα της (η οποία ουσιαστικά δεν υπάρχει) παλιά σίδερα, σκραπ, χαλκό κλπ χωρίς να δηλώνει αγορές είτε εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι διακινήσεις των εμπορευμάτων ή αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο που ανήκει σε άλλον ιδιοκτήτη και δεν υπάρχει καμία συναλλαγή με την ελεγχόμενη (μίσθωση ΦΙΧ , ιδιωτικό συμφωνητικό κ.α.). Επίσης, σε πολλά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. που εξέδωσε, η ελεγχόμενη έχει αλλάξει τα ίχνη διάτρησης των φορολογικών στοιχείων, δεν πραγματοποιήθηκαν από τις μηχανές διάτρησης της Δ.Ο.Υ. .... και δεν έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της σχετικής πράξης θεώρησής τους. Ενδεικτικά αναφέρουμε το δελτίο αποστολής υπ' αρ. 77/30-9-2006 καθώς και το υπ' αρ. 74/25-9-2006 έκδοσης .....
- Η ελεγχόμενη αφού έκανε νομιμοφανή έναρξη εργασιών καταθέτοντας όλα τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά και δηλώνοντας ως έδρα την ....., αναχώρησε αμέσως προς άλλη διεύθυνση χρησιμοποιώντας την ανύπαρκτη επιχείρησή της προκειμένου να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. για εικονικές (ανύπαρκτες) συναλλαγές με σκοπό αφενός τη μη καταβολή των έμμεσων και άμεσων φόρων από πλευρά της και αφετέρου την διόγκωση των δαπανών (άρα μείωση των κερδών και του προβλεπόμενου φόρου εισοδήματος) και του φόρου εισροών (ΦΠΑ) από τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες.
- Κατά το χρονικό διάστημα – χρήσεις 2005 και 2006 που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η επιχείρηση της ελεγχόμενης επιτηδευματία ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη-ανύπαρκτη είναι και σήμερα-και δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλωθείσα ως έδρα της, αφού ουδέποτε άνοιξε, λειτούργησε ή πραγματοποίησε συναλλαγές στην έδρα που είχε δηλώσει και είχε εκμισθώσει αλλά αφού συνέταξε μισθωτήριο συμβόλαιο προκειμένου να πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. .... στις 21/03/2005 και κατέβαλε εγγύηση 300,00 € εξαφανίσθηκε (σχετική υπ.δήλωση του Ν.1599/86 με αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. .... /12-10-2010 του κ. .... Επίσης, ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. παρά τις επανηλλειμένες προσκλήσεις του άρθρου 36 του ΠΔ 186/92.
- Ενώ σκοπός διακίνησης ήταν η πώληση, δεν προκύπτουν αγορές για τα είδη που αναφέρονται στα εν λόγω παραστατικά με βάση τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών που απέστειλε η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπ. Οικονομικών (δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από επιτηδευματία της ελληνικής επικράτειας). Μάλιστα στις περισσότερες περιπτώσεις η αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν πολύ μεγαλύτερη του ορίου των 300,00 ευρώ οπότε υπήρχε υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του ΠΔ. 186/1992.
- Η ελεγχόμενη επιτηδευματίας δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΦΠΑ και δεν απέδωσε τον φόρο προστιθέμενης αξίας που εμφανίζεται στα εκδοθέντα στοιχεία. Επίσης, η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκτός από το Οικ. έτος 2006 (αρ.καταχ. 110672006) όπου δεν

είχε δηλωθεί εισόδημα από τη εμπορική επιχείρηση ως είχε υποχρέωση.

- Δεν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. .... Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 για τα έτη 2005-2006.
- Ο τρόπος πληρωμής των εμπορευμάτων δεν έγινε σε πολλές περιπτώσεις με τον ενδεδειγμένο τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 δηλαδή με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση στη τράπεζα, αλλά έγινε με μετρητά.
- Η ..... δεν βρέθηκε παρά την συνεχή αναζήτησή της από τον έλεγχο σε όσες διευθύνσεις δήλωσε ως έδρα και ως κατοικία της.
- Οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων τα οποία ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε αποκτήσει, αφού δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά αγορών, αλλά ούτε είχε στη κατοχή της τέτοια στοιχεία, σύμφωνα με σχετικό έγγραφο της Γ.Γ.Π.Σ.
- Σε πολλά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. είτε δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του χρησιμοποιηθέντος Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου (σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 5β, του ΠΔ 186/92) είτε σε μερικά από αυτά αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας ..... ιδιοκτησίας ..... με ΑΦΜ ..... δίχως να υπάρχει καμία εμπορική συναλλαγή με την ελεγχόμενη (μίσθωση ΦΙΧ, Ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ)
- Σε ορισμένα φορολογικά στοιχεία (π.χ. Τ.Π.-Δ.Α. 52/2005) με αντισυμβαλλόμενο τον επιτηδευματία ..... με ΑΦΜ ..... αναγράφονται μεγάλες ποσότητες εμπορεύσιμων αγαθών που δε θα μπορούσαν να μεταφερθούν με το συγκεκριμένο Φ.Ι.Χ.

**Β. Οσον αφορά το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο 50/19.12.2004 εκδόσεως του ..... του .....ΑΦΜ: ..... (χρήση 2004) αναγράφονται τα παρακάτω:**

Στην από 05/10/2011 "ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΒΣ" της Δ.Ο.Υ. .... αναφέρονται οι κάτωθι λόγοι που τα εκδοθέντα στοιχεία του ..... ΤΟΥ ..... κρίθηκαν εικονικά:

- Δεν βρέθηκε καμία έδρα της επιχείρησης στη δηλωθείσα από αυτήν διεύθυνση δραστηριότητας που είναι ο .....
- Πρόκειται για εικονική επιχείρηση η οποία ποτέ δε λειτούργησε στη συγκεκριμένη έδρα όπου δεν υπήρχε και καμία υποδομή (αποθηκευτικοί χώροι, εξοπλισμός προσωπικό, μεταφορικά μέσα) για την άσκηση του συγκεκριμένου αντικειμένου δραστηριότητας της που είναι << .....)>>
- Ο ελεγχόμενος ..... δε βρίσκεται στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής του, ούτε καν στο Νομό της ..... Από στοιχεία του προηγούμενου ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η διεύθυνσή του είναι στην .....
- Δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και στοιχεία του ύστερα από τη με αρ. πρωτ. ..../1-9-2008 Πρόσκληση, βάσει του άρθρου 36 παρ. 1 του ΠΔ 186/92, που εκδόθηκε ύστερα από την με αρ. ..../2008 Εντολή Τακτικού ελέγχου, στη διεύθυνση της διαμονής του στην .....
- Δεν υπέβαλε στην υπηρεσία μας δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογικών αντικειμένων από της ενάρξεώς του (4-6-2002) έως σήμερα.
- Δεν έχει στη κατοχή του μεταφορικό μέσο (φορτηγό αυτοκίνητο) για τη μεταφορά των εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα στο Δελτίο Αποστολής Νο ...../2004 που εξέδωσε προς τον ..... του ..... (φωτοτυπία του οποίου μας έχει στείλει η Δ.Ο.Υ. ....) αναφέρεται ως μέσο το υπ'αρ. .... το οποίο διαπιστώθηκε ότι είναι επιβατικό Ι.Χ. αυτοκίνητο.
- Οι ποσότητες των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία είναι πολύ μεγάλες και δεν είναι δυνατόν να μεταφερθούν με αυτοκίνητο σε μία διαδρομή.
- Δεν υπάρχουν παραστατικά εξόφλησης των παραπάνω παραστατικών που έχει εκδώσει και κυρίως σε αυτά που είναι άνω των 15.000,00 ευρώ και που βάσει του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 έπρεπε να πραγματοποιούνται μέσω λογαριασμού ή δίγραμμων επιταγών.
- Δεν υπέβαλε στην υπηρεσία μας δήλωση μεταβολών με την οποία να δηλώσει την αλλαγή της έδρας της επιχείρησής του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3052/02 και της Πολ.1248/12-11-2002 αφού όπως αναφέραμε ο ελεγχόμενος ζει στην .....
- Σύμφωνα με Υπ. Δήλωση του γιού του ιδιοκτήτη του καταστήματος το οποίο μίσθωσε αναφέρεται ότι ο ελεγχόμενος ποτέ δεν εμφανίστηκε εκεί, ούτε καν έλαβε το κλειδί του καταστήματος και δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις του ως προς το μίσθιο (καταβολή ενοικίου, εξόφληση λογαριασμών κλπ).

**Επειδή**, από το έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι::

- Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί κανονικά στις σελ. 23 και 24 και του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων Εξόδων και ο αναλογούν ΦΠΑ έχει συμπεριληφθεί στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Γ τριμήνου της χρήσεως 2006 (αρ.25933/23-10-06 -Internet) και έχει συμπεριληφθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2006 υπ'αρ. ....../13-2-07.
- Σχετικά με τον τρόπο επαφής και επικοινωνίας, σύμφωνα με δήλωση προφορικά και γραπτώς του λήπτη ....., όλες οι επαφές έγιναν στην έδρα της επιχείρησής του, στην Αγροτική περιοχή της ....., όπου εμφανίσθηκε εκπρόσωπος της εκδότριας επιχείρησης χωρίς πρωτοβουλία του ιδίου ή μεσολάβηση τρίτου προσώπου. Τα εμπορεύματα μεταφερόταν με ΦΙΧ αυτ/το με Αρ.Κυκλοφ. .... και οι παραδόσεις γινότανε πάντοτε στην έδρα του λήπτη. Από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, προκύπτει ότι το ανωτέρω ΦΙΧ είναι ιδιοκτησίας .....ΑΦΜ: ..... ο οποίος είναι επίσης προμηθευτής του ..... και για τον οποίο, μετά από Δελτίο Πληροφοριών με αρ.πρωτ...../24-8-07 που αποστάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. .... έλαβε απάντηση (αρ.πρωτ. ....../7-2-08) που μεταξύ άλλων αναφέρει :Ο έλεγχος για την παραπάνω επιχείρηση δεν μπόρεσε να διεκπεραιωθεί καθότι ο φορολογούμενος δεν προσκόμισε τα απαιτούμενα βιβλία και στοιχεία...
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο ..... έχει καταθέσει περιοδικές δηλώσεις για το 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> δίμηνο του 2006 (έναρξη 05/09/06) χωρίς να έχει καταθέσει εκκαθαριστική. Για το έτος 2007 δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση ΦΠΑ.Από τη λογίστρια που τηρούσε τα βιβλία του ζητήθηκε το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και διαπιστώθηκε ότι είναι ενημερωμένο έως τον 12<sup>ο</sup> του 2006....Από την αναζήτηση των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> τριμήνου 2006 στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν συμπεριληφθεί τα ποσά εκρών και εισρών του βιβλίου και ούτε και τα ανάλογα ποσά του ΦΠΑ στις δηλώσεις αυτές.
- **Η εξόφληση έγινε σε όλες τις περιπτώσεις της μετρητοίς και δεν επιδείχθηκαν σχετικά αποδεικτικά παραστατικά (τραπεζικές αποδείξεις ανάληψης-εμβάσματα κλπ).** Διαπιστώθηκε επίσης ότι η εξόφληση του Τιμολ. Νο ...../13-09-06 συνολικής αξίας 17.269,94 €, έγινε με μη νόμιμο τρόπο (δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπέζης),κατά παράβαση του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).
- Από τον έλεγχο διαπιστώσαμε το προαναφερόμενο φορολογικό στοιχείο Νο ...../2004, έχει καταχωρηθεί κανονικά στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων Εξόδων στη σελ.15 .
- Ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε (κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση με αρ.πρωτ. ....../28-9-09) ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησής του, όπου εμφανίσθηκε ο .....μεταφέροντας εμπορεύματα ( ..... ) με μέσο διακίνησης, φορτηγό αυτ/το με αρ.κυκλοφορίας ..... όπως αναγράφεται και στα παραστατικά. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο πληροφοριακό σύστημα εφαρμογής οχημάτων της Γ.Γ.Π.Σ., για το αυτ/το που φέρεται ως μέσο διακίνησης στην ανωτέρω συναλλαγή και για το οποίο προκύπτει ότι πρόκειται για Ε.Ι.Χ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας ..... ΑΦΜ: ..... ο οποίος το δηλώνει από το Οικ.έτος 2005 στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν είναι δυνατό να μεταφέρθηκαν, τα αναγραφόμενα στα παραστατικά πωληθέντα είδη, με αυτό το όχημα.

- Δεν επιδείχθηκαν παραστατικά για τη εξόφληση του τιμολογίου Νο ...../2004(τραπεζικές αποδείξεις ανάληψης- εμβάσματα κλπ) καθώς ο ελεγχόμενος δήλωσε με την υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε (αρ.πρωτ. ....28-9-09), δήλωσε ότι η εξόφληση έγινε με μετρητά.

**Επειδή**, στις από ..... εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/97 και Άρθρου 4 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ...., σχετικών φόρων και αναγράφονται οι διατάξεις του νόμου τις οποίες παρέβη η προσφεύγουσα και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί υπαρκτού των συναλλαγών ,της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης της.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί καλής πίστης , υπαρκτού συναλλαγών, αντιστροφή του βάρους της απόδειξης, γενικής και αόριστης αιτιολογίας και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης είναι αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

### **Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ..... ή γ) ..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ..... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος ».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/00: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/00: Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης .

**Επειδή**, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Οι από.....10 και από ...../11 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ..... και της Δ.Ο.Υ. .... αντίστοιχα αποτέλεσαν νέα στοιχεία για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ..... , εφόσον περιήλθαν σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των υπό κρίση χρήσεων 2004 και 2006 σε εκτέλεση της υπ'αριθμ. ..../31.10.14 εντολής ελέγχου, παρόλο που η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει αυτοπεραίωση αυτών, βάσει του Ν.3296/04. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω χρήσεις 2004 και 2006 παραγράφονται την ..... και ..... αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, στο αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη

έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. δ) 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

**Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66 παρ. 32 του ν. 4174/2013:** «Εξαιρετικά οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού .....εφόσον το νέο καθεστώς του αρ. 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο.....»

**Επειδή** δυνάμει της υποπαρ. Δ2 περ. 23 άρθρου 1 του ν.4254/2014 προσετέθη στο αρ. 66 του ν. 4174/2013 παράγραφος 48 σύμφωνα με την οποία: « Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 4,5 και 6 του ν.2523/1997 εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του αρ. 9 παρ. 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 άρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα.»

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 4 περ. α' του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, υπό τον τίτλο Μεταβατικές διατάξεις: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο της διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π...». Ως έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σύμφωνα με το αρ. 67 ν.4174/2013, ορίζεται η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Με το ως άνω άρθρο ορίζεται λοιπόν ότι οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις οι οποίες διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο. Η δε ενεργοποίηση των διατάξεων του αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 υπόκειται στη βούληση του υπόχρεου σύμφωνα με τη διαδικασία που προσδιορίζεται στο νόμο και στις σχετικές εγκύκλιες ΠΟΛ, εφόσον ο ίδιος κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για αυτόν σε σχέση με τις προϊσχύσασες. Τυχόν παράλειψη του υπόχρεου για την υποβολή αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχύουσών διατάξεων (βλ. ΣτΕ 120/13, 3957/2012, 3955/2011). Και αυτό γιατί αν και κατά κανόνα τα οριζόμενα στο άρ. 55 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. πρόστιμα είναι κατά κανόνα επιεικέστερα των, από τις διατάξεις των άρ. 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 προβλεπόμενων αντιστοίχων προστίμων, εντούτοις ενδέχεται ενίοτε τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του άρ. 55 να είναι επαχθέστερα (βλ. σχετικά υπ' αρ. 32/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – ΠΟΛ1086/26.3.2014).

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του μέσω ανέκκλητης δήλωσής του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 του Ν.43337/15:** 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. γ)

.....δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

**Επειδή**, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής κι όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ.β' του άρθρου 7 του Ν.4337/15 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.):** Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.....2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

**Επειδή**, το άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις του άρθρου 58Α, εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12.10.2015) **και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013** ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Κατά συνέπεια απορρίπτεται οποιοσδήποτε αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2,4,7,8 του Π.Δ.186/1992 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. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται) **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ).....ε).....** Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά

στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, **ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία**, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του Άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. **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.**

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:.....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 ».**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 γ' του άρθρου 30 του Ν.2238/94: 1. «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 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 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. 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 του άρθρου 32 του Ν.2238/94: «1. 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..... 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. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή **στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία** ή στη νόθευση αυτών.

β)..... γ)..... δ).....

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 διπλασίου 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% ».

**Επειδή**, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο ως άνω εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»*.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, οι αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων των επίμαχων χρήσεων 2004 και 2006, ανέρχονται σε 44,20%(29.165,70/65.976,30) και 15,95% (36.396,75/228.178,58) αντίστοιχα.

**Επειδή**, εν προκειμένω, διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις κρινόμενες χρήσεις, ο έλεγχος ορθώς κρίνει τα βιβλία Ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94 .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον ένατο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 περ.γ' του Ν. 2238/94: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν

βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) **κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1087/2005 ορίζεται ότι : « Στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικίες διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3296/04 εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/94 ,επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής».

**Επειδή**, το ποσό των 17.992,69€ αποτελεί την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων 8% στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 ( $224.908,68 \times 8\% = 17.992,69\text{€}$ ).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 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**, εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά οχτώ τοις εκατό (8%) σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 περ.γ' του Κ.Φ.Ε., όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία του εισοδήματος, ορθώς στον υπολογισμό του Φ.Π.Α. λήφθηκαν υπόψη

τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένα (κατά 8%) που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2859/00 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α, προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4.Ν.2523/97 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ...., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Αποφασίζουμε

**την απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... του ....., ΑΦΜ .....

### **ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004- 31/12/2004**

|                                                       |
|-------------------------------------------------------|
| <b>ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 29.165,70x 40%= 11.666,28 ευρώ.</b> |
|-------------------------------------------------------|

#### **2. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2006- 31/12/2006**

|                                                        |
|--------------------------------------------------------|
| <b>ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 36.396,75 x 40%= 14.558,70 ευρώ.</b> |
|--------------------------------------------------------|

#### **3. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2004-31/12/2004)**

| ΑΝΑΛΥΣΗ              |                    | ΑΡΧΙΚΟΥ<br>ΕΛΕΓΧΟΥ | ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|----------------------|--------------------|--------------------|-------------|-----------|
| Φορολογητέο εισόδημα | Ατομικό και τέκνων | 8.786,75           | 40.952,45   | 32.165,70 |
|                      | Της συζύγου        |                    |             |           |
| Φόρος                | Πιστωτικό ποσό     |                    |             |           |

|                                                        |                |       |           |           |
|--------------------------------------------------------|----------------|-------|-----------|-----------|
|                                                        | Χρεωστικό ποσό | 58,01 | 10.770,98 | 10.712,97 |
| Προκαταβολή φόρου                                      |                | 31,91 | 31,91     |           |
| Τέλη χαρτοσήμου κερδών                                 |                |       |           |           |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου               |                |       |           |           |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας                       |                |       |           |           |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών                        |                |       | 12.855,56 | 12.855,56 |
| Διαφορά συμψηφισμού                                    |                |       |           |           |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου |                |       |           |           |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών                          | για καταβολή   | 89,92 | 23.658,45 | 23.568,53 |
|                                                        | για επιστροφή  |       |           |           |

**4. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2007 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2006-31/12/2006)**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                |                    | ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|--------------------------------------------------------|--------------------|-----------------|-------------|-----------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                   | Ατομικό και τέκνων | 17.746,62       | 54.143,37   | 36.396,75 |
|                                                        | Της συζύγου        |                 |             |           |
| Φόρος                                                  | Πιστωτικό ποσό     |                 |             |           |
|                                                        | Χρεωστικό ποσό     | 1.948,99        | 15.982,35   | 14.033,36 |
| Προκαταβολή φόρου                                      |                    | 1.071,95        | 1.071,94    |           |
| Τέλη χαρτοσήμου κερδών                                 |                    |                 |             |           |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου               |                    |                 |             |           |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας                       |                    |                 | 16.840,03   | 16.840,03 |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών                        |                    |                 |             |           |
| Διαφορά συμψηφισμού                                    |                    |                 |             |           |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου |                    |                 |             |           |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών                          | για καταβολή       | 3.020,93        | 33.894,32   | 30.873,39 |
|                                                        | για επιστροφή      |                 |             |           |

**5. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2006-31/12/2006**

| ΑΝΑΛΥΣΗ                   | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΙΑΦΟΡΑ   |
|---------------------------|------------|------------|-----------|
| Αξία φορολογητέων εκροών  | 228.178,58 | 246.171,27 | 17.992,69 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 237.997,45 | 201.600,70 | 36.396,75 |
| Φόρος εκροών              | 43.353,93  | 46.772,54  | -3.418,61 |

|                                       |                  |           |           |           |
|---------------------------------------|------------------|-----------|-----------|-----------|
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                |                  | 55.310,03 | 48.394,64 | 6.915,39  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                    |                  | 11.956,10 | 1.622,10  | 10.334,00 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                    |                  |           |           |           |
| Πρόσθετος φόρος                       |                  |           |           |           |
| Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα |                  |           |           |           |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>      |                  |           |           |           |
| <b>Υπόλοιπο φόρου</b>                 | για<br>έκπτωση   |           |           |           |
|                                       | για<br>επιστροφή | 11.956,10 | 1.622,10  | 10.334,00 |

**7. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ  
01/01/2006-31/12/2006**

**ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 300,00 ευρώ.**

**8. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ  
01/01/2006-31/12/2006**

**ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 6.915,37 X 3 = 20.746,11 ευρώ.**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8**

**α.α.**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α.α.**

**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).