



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

Καλλιθέα

12-09-2016

Αριθμός απόφασης: 3076

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείαςκαι οι ενεργούντες ως εκπρόσωποι της εταιρείας β), γ)& δ), με έδρα, κατά :

1) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- 2) Της υπ' αριθμ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 3) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 4) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 5) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 6) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 7) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 8) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 9) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 10) Της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 11) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 12)Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 13) Της υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 14) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 15) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 16) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 17) Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 18) Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- 19) Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 20) Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 21) Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 2) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 3) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 4) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 5) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 6) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 7) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 8) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 9) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 10) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 11) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 12) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- 13)Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 14)Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 15)Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 16)Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
- 17)Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 18)Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 19)Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 20)Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 21)Της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν. 2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και των από :

- α) εκθέσεων, μερικού έλεγχου για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, μερικού έλεγχου φόρου εισοδήματος, μερικού έλεγχου ΦΠΑ & μερικού φορολογικού έλεγχου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 για τα φορολογικά έτη από 01/01/2004-31/12/2009 της Δ.Ο.Υ.
- β) εκθέσεων, μερικού έλεγχου για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, μερικού έλεγχου φόρου εισοδήματος & μερικού έλεγχου ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος από 01/01/2012-31/12/2012 της Δ.Ο.Υ.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α)της εταιρείας και οι ενεργούντες ως εκπρόσωποι της εταιρείας β)..... γ), 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. 1) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 136.820€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3περ.β' ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, και 18§2, του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγρ 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν **σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία** σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις ισάριθμων **εικονικών φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 342.050,00€ και επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 136.820,00€ (342.050,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 407.200,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3περ.β' ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, και 18§2, του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγρ 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν **σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία** σε εβδομήντα ένα (71) περιπτώσεις ισάριθμων **εικονικών φορολογικών στοιχείων**, εκδόσεως της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 1.018.000,00€, και επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 407,200,00€ (1.018.000,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω προσαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου για την Τήρηση Βιβλίων και την Έκδοση Στοιχείων με την υπ' αριθμ. εντολή , για τα οικονομικά έτη 2005 έως 2010, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Β. 1) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004) κύριος φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτί/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 9.979,99 €, πλέον 11.976,22 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 21.956,21€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ..... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 11.060,92 €, πλέον 13.273,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 24.333,92€, το οποίο βεβαιώθηκε στις.....

3) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006) κύριος φόρος

εισοδήματος ποσού 21.510,71€, πλέον 25.813,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 46.838,84€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

4) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 23.961,73€, πλέον 28.754,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 52.715,73€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

5) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 24.398,87€, πλέον 29.279,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 53.677,87€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

6) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 1219,26€, πλέον 1.463,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 2.682,26€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2016

7) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012) κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 3.088,56€, πλέον 2.409,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικό ποσό 5.497,56€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με τις υπ' αριθ. εντολές αντίστοιχα, για τα οικονομικά έτη 2005 έως 2010 και 2013, εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/94, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), 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.

Γ. 1) Με την υπ' αριθμ..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 ποσού 43.185,86€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 51.823,03€, ήτοι συνολικό ποσό 95.008,89€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 110.950,28€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 133.140,34€, ήτοι συνολικό ποσό 244.090,62€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

3) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 ποσού 123.401,69€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 148.082,03€, ήτοι συνολικό ποσό 271.483,72€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

4) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 ποσού 296.141,95€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 355.370,34€, ήτοι συνολικό ποσό 651.512,29€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

5) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 248.077,31€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 297.692,77€, ήτοι συνολικό ποσό 545.770,08€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

6) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού 12.512,59€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 15.015,11€, ήτοι συνολικό ποσό 27.527,70€, το οποίο βεβαιώθηκε στις 28/03/2016

7) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 ποσού 46.654,70€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 54.633,24€, ήτοι συνολικό ποσό 101.287,94€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατόπιν των από εκθέσεων μερικού ελέγχου ΦΠΑ, με τις υπ' αριθ. εντολές αντίστοιχα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 έως 31/12/2009 και 01/01 έως 31/12/2012, εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και άρθρου 6§1 Ν. 2523/1997, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

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.

Δ. 1) Με την υπ' αριθμ..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 ποσού 6.588,00€ (2.196,00x3) το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 273.087,06€(91.029,02x3) το οποίο βεβαιώθηκε στις

3) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 ποσού 260.462,82€(86.820,94x3) το οποίο βεβαιώθηκε στις

4) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 ποσού 522.288,42€(174.096,14x3) το οποίο βεβαιώθηκε στις

5) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 589.380,00€(196.460,00x3) 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 μερικού φορολογικού ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. με την υπ' αριθ. εντολή για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 έως 31/12/2009, βάσει του άρθρου 34Ν. 2859/2000 και άρθρου 6§1 Ν. 2523/1997, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάνε την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Για μη επίδοση του σημειώματος παροχής διευκρινήσεων.

- Για ανυπαρξία της εικονικότητας του εκδότη των στοιχείων και ότι οι προσφεύγοντες τελούσαν σε καλή πίστη.
- Για έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, η δηλωθείσα ως διεύθυνση (όπως προκύπτει και από τα στοιχεία του τμήματος Μητρώου) έδρας και αλληλογραφίας της επιχείρησης, καθώς και των μελών της, είναι η οδός, στην οποία και κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§3 περ γ' του Ν. 4174/2013 με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση τα υπ' αριθ. Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μαζί με τις προσωρινές πράξεις και όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ, παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα στιςκαι ως εκ τούτου ο ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 2 του άρθρου 18 του 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 στην **παραγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ** ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 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, με τη **περιπτ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα

κατωτέρω πρόστιμα:

.....
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
.....»

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 στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

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

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 αντισυμβαλλομένου 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Στην προκειμένη περίπτωση, στο Κεφάλαιο "Πόρισμα Ελέγχου" στις σελίδες 61 & 67, της από έκθεσης μερικού ελέγχου για την τήρηση βιβλίων & έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ αναφέρεται ότι, ως προς την λήπτρια επιχείρηση :

1. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και όλα τα στοιχεία. Από τον έλεγχο που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS του ΥΠ. ΟΙΚ. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση είχε θεωρήσει χειρόγραφο βιβλίο εσόδων –εξόδων και χειρόγραφο βιβλίο απογραφών.
2. Δεν προσκόμισε το βιβλίο συντήρησης και επισκευών της ΦΤΜ που χρησιμοποιούσε και είχε δηλώσει στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS του ΥΠ. ΟΙΚ. με αρ. μητρώο ούτε και ανάγνωση μνήμης για την παραπάνω ΦΤΜ, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος και η επιβεβαίωση του ύψους των εσόδων που έχει δηλώσει η επιχείρηση με τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.
3. Έλαβε από την επιχείρηση για την χρήση 2005, δεκαοκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 342.050,00€
4. Έλαβε από την επιχείρηση για την χρήση 2008, εβδομήντα ένα (71) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.018.000,00€.

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

Στην προκειμένη περίπτωση, στις σελίδες 11 & 12 καθώς 22 & 23 της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου για την Τήρηση Βιβλίων και την Έκδοση Στοιχείων για τα οικονομικά έτη 2005 έως

2010, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., για τον εκδότη, α) που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής:

«..... προχώρησε σε επανέναρξη εργασιών (ατομική επιχείρηση) στις με κύρια δραστηριότητα ‘.....’ . Πρώτη έναρξη εργασιών είχε κάνει στις με ημερομηνία διακοπήςκαι κύρια δραστηριότητα

- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις του άρθρου 20 του ΠΔ για τις χρήσεις 2003,2004 και 2005. Από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις τρίτων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, για τις χρήσεις 2003,2004 και 2005, εμφανίζεται ως πωλητής για την χρήση 2003 ύψους 101.170,46€, για την χρήση 2004 ύψους 47.930,00€, για την χρήση 2005 ύψους 543.010,00€, ενώ στις ίδιες καταστάσεις εμφανίζεται ως αγοραστής αγαθών και υπηρεσιών μόνο για την χρήση 2003 ύψους 4.225,75€

- Έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος μόνο για την χρήση 2002.

- Έχει υποβάλει μόνο τρεις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα , β’ τρίμηνο του 2003, γ’ τρίμηνο του 2003 και δ’ τρίμηνο του 2003.

- Δεν έχει υποβάλει καμία εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

- Ως εκ τούτου όλες οι πωλήσεις στις οποίες έχει προχωρήσει οκρίνονται στο σύνολο τους ως εικονικές.

Επιπλέον για τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Ως διεύθυνση έδρας του αναφέρεται στα εικονικά στοιχεία ‘’..... στον Σε κανένα από τα εικονικά στοιχεία δεν αναγράφεται αριθμός φορτηγού αυτοκινήτου. Επίσης δεν υπάρχει σχετική φορτωτική από μεταφορική εταιρεία ή άλλο σχετικό φορολογικό στοιχείο μεταφοράς που να αναφέρει και τον αρ. κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου. Συνάγεται το συμπέρασμα ότι για τις συναλλαγές αυτές ουδέποτε έλαβε χώρα πραγματική μεταφορά αγαθών.

Αν και τα παραπάνω εικονικά στοιχεία [(βλέπε έκθεση ελέγχου) , (18) δεκαοχτώ εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία] περιγράφουν συναλλαγές μεγάλης αξίας που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, όπως αυτός ίσχυσε κατά την ελεγχόμενη χρήση, όλα αναγράφουν ‘’εξοφλήθη’’ χωρίς η εξόφληση να έχει γίνει με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Τα παραπάνω εικονικά στοιχεία φέρουν ίχνος αριθμού διάτρησης ενώ από τον έλεγχο μέσω αρχείου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι κ.είχε θεωρήσει στην Δ.Ο.Υ. ένα (1) μόνο στέλεχος ΤΔΑ με αρίθμηση στις και ίχνος αρίθμησης διατρητικής μηχανής Άρα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά .

β) Για την εκδότρια επιχείρηση, στην ανωτέρω έκθεση η οποία αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης μεταξύ των άλλων αναφέρεται ότι: «....Η επιχείρηση προχώρησε σε έναρξη εργασιών στις με την επωνυμία με κύρια δραστηριότητα

- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 (πελατών-προμηθευτών) για καμία χρήση. Από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις τρίτων του άρθρου 20 του ΠΔ

186/1992 για τις χρήσεις 2006,2007 και 2008 εμφανίζεται μόνο ως πωλητής, για την χρήση 2006 ύψους 1.023.114,59€ για την χρήση 2007 ύψους 178.782,20€ και για την χρήση 2008 ύψους 2.119.445,90€ ενώ εμφανίζεται ως αγοραστής εμπορευμάτων ή πρώτων υλών για την χρήση 2006 ύψους 2.500,00€, για την χρήση 2007 εμφανίζεται ως αγοραστής εμπορευμάτων ή πρώτων υλών ύψους 1.764,00€ και ενώ ΔΕΝ εμφανίζεται ως αγοραστής εμπορευμάτων ή πρώτων υλών για την χρήση 2008.

- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος για καμία χρήση.

- Δεν έχει υποβάλει περιοδική δήλωση ΦΠΑ για καμία χρήση.

- Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για καμία χρήση.

-Σύμφωνα με την αρ. υπόθεσης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΕΡ/ΚΗ Δ/ΝΣΗ

και το αρ. πρωτ. πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ., το οποίο αυτή λαμβάνει υπόψη της, αναφέρεται ότι «Η επιχείρηση είναι παντελώς ανύπαρκτη αφού: α)Δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. (σημ. Δ.Ο.Υ.....) β) Ο ΑΦΜ..... που αναφέρεται στη σφραγίδα των στοιχείων της στα εκδοθέντα από αυτήν Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια πώλησης ανήκει σε άλλη επιχείρηση με την επωνυμία Η εταιρεία αυτή έχει μεν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών την οπότε και έλαβε τον ανωτέρω ΑΦΜ και θεώρησε βιβλία και στοιχεία, πλην όμως δεν λειτούργησε ποτέ σαν πραγματική επιχείρηση αλλά όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει έχουν κριθεί από τον φορολογικό έλεγχο εικονικά και πλαστά οι καταλογιστικές πράξεις δε που εκδόθηκαν σε βάρος της έχουν οριστικοποιηθεί.».

- Στην ανωτέρω επιχείρηση έχουν επιβληθεί τα παρακάτω πρόστιμα από την Δ.Ο.Υ.

Χρήση 2006 για την έκδοση 131 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.023.114,59€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ προστίμου ύψους 2.046.229,18€ με την αρ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ.

Χρήση 2007 για την έκδοση 23 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 178.782,20€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ προστίμου ύψους 357.564,40€ με την αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ.

Χρήση 2008 για την έκδοση 145 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 2.119.445,90€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ προστίμου ύψους 4.238.891,80€ με την αρ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ.....

Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις 2006-2007-2008 η ανωτέρω επιχείρηση δεν έχει εκδώσει άλλα φορολογικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου όλες οι πωλήσεις στις οποίες έχει προχωρήσει η επιχείρησηκρίνονται στο σύνολο τους ως εικονικά, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για τις κρινόμενες χρήσεις είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα 64 της από 16-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2005 αναφέρεται : « η ελεγχόμενη επιχείρηση ” έλαβε από την επιχείρηση δεκαοχτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 342.050,00€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.....», καθώς και στην σελίδα 67 της ίδιας έκθεσης για την χρήση 2008 αναφέρεται: « έλαβε από την επιχείρηση εβδομήντα ένα (71) εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 1.018.000,00€ μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.....».

Τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία η ελεγχόμενη (η προσφεύγουσα) τα χρησιμοποίησε προκειμένου να αποκτήσει θετικά οφέλη τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και για την διενέργεια έκπτωσης επί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία ο ελεγχόμενος τα καταχώρησε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλε για τις χρήσεις 2005 & 2008.

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, στον 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997** ισχύει ότι «*το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **υπάρχει πλήρης και ειδική εμπειριστατωμένη αιτιολογία**, ο **ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται**, καθόσον, στην από 16-03-2016 έκθεση μερικού ελέγχου για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με

βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παραβάση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχουν στο σώμα τους 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 των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, 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 εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 εταιρείας

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

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 136.820,00€ (342.050,00€ x 40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 407,200,00€ (1.018.000,00€ x 40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2005
Διαφορά φόρου εισοδήματος	9.979,99 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	11.976,22€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.965,21 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	11.060,92€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.273,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.333,92 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	20.371,40€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	25.813,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.838,84 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.961,73€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	28.754,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.715,73 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	24.398,87€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.279,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.677,87€

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.219,26€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.483,00€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.682,26€
---------------------	------------------

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2013
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.088,56€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.409,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.497,56€

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2004
Διαφορά φόρου	43.185,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	51.823,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	95.008,89€

ΧΡΗΣΗ	2005
Διαφορά φόρου	110.950,28€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	133.140,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	244.090,62€

ΧΡΗΣΗ	2006
Διαφορά φόρου	123.401,69€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	148.082,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	271.483,72€

ΧΡΗΣΗ	2007
Διαφορά φόρου	296.141,95€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	355.370,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	651.512,29€

ΧΡΗΣΗ	2008
Διαφορά φόρου	248.077,31€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	297.692,77€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	545.770,08€

ΧΡΗΣΗ	2009
Διαφορά φόρου	12.512,59€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.015,11€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.527,70€

ΧΡΗΣΗ	2012
Διαφορά φόρου	46.654,70€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	54.633,24€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	101.287,94€

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 6.588,00€ (2.196,00€ X 3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 273.087,06€ (91.029,02€ X3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 260.462,82€ (86.820,94€ X3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 522.288,42€ (174.096,14€ X3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 589.380,00€ (196.460,00€ X3).

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή

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