



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 01/09/2016

Αριθμός απόφασης: 2833

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/04/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Λάρισας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

β) της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005),

γ) της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και

δ) της υπ' αριθμ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005
 β) την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005),
 γ) την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και
 δ) την υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,
 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 08/02/2016 εκθέσεις α) μερικού ελέγχου φορολογίας Κ.Β.Σ., β) μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/94), γ) μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και δ) μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/97) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/04/2016** 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:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 5.055,34 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, και 18§§2, 9, του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν.2523/1997.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2005** αφορά σε δύο (2) φορολογικές παραβάσεις διότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.638,35 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 2.401,29 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ:, ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ και συγκεκριμένα των κάτωθι :

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ Ποσά σε €	Φ.Π.Α. Ποσά σε €	Συνολική αξία Ποσά σε €
1	Τιμ. - ΔΑ		12-12-2005	6.748,35	1.282,19	8.030,54
2	Τ.Π.Υ.	...	15-12-2005	5.890,00	1.119,10	7.009,10
				12.638,35	2.401,29	15.039,64

2) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.055,29€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 6.066,35 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.121,64€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2006 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 5.241,90 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 6.290,28€, ήτοι συνολικό ποσό 11.532,18€ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 5.022,66€.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους αξίας 12.638,35€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 2.401,29€.

4) Με την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 7.203,87 €.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2005 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης των ως άνω εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 12.638,35€, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 2.401,29 ευρώ, παράβαση η οποία επισύρει τις συνέπειες του άρθρου 6 του ν. 2523/97, ήτοι την επιβολή προστίμου ισόποσου με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ($2.401,29\text{€} \times 3 = 7.203,87\text{€}$).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των πορισμάτων των από 08/02/2016 Εκθέσεων :

α) Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), **β)** Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, **γ)** Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00) και **δ)** Μερικού Ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./04-11-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ.

Αιτία της ως άνω εντολής, αποτέλεσε η από 12/10/2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Θεσσαλίας και που αφορά τον προσφεύγοντα περιελθούσα σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ με το αριθμ. πρωτ./16-10-2015

έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Θεσσαλίας (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ/26-10-2015). Ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Θεσσαλίας έλαβε υπόψη του και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων , ΑΦΜ: (σχετική η από 30/06/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες, καθώς:

α) ούτε από το σώμα αυτών ούτε από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 48 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 34 επ. του ΚΒΣ.

β) η φορολογική αρχή ασφαλώς δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής, ως είχε υποχρέωση, καθώς ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο.

γ) η Δ.Ο.Υ βασίστηκε σε άγνωστα στον προσφεύγοντα στοιχεία και έγγραφα τα οποία ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν, ώστε να λάβει γνώση και να παρέχει τις απαραίτητες διευκρινίσεις.

δ) ο έλεγχος δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 36 §§3,4 του ΚΒΣ, ήτοι της σύνταξης εκθέσεως κατάσχεσης.

ε) στο σώμα αυτών απουσιάζει οποιαδήποτε μνεία έστω και σύντομη της διαπιστωθείσας εις βάρος του παράβασης εκτός από τη γενική και αόριστη αναφορά περί λήψης και διακίνησης εικονικών στοιχείων χωρίς όμως να εξειδικεύεται περαιτέρω η παράβαση αυτή.

2. Τελούσε αναμφισβήτητα σε καλή πίστη,

α) αφού συνεργάτης του εκδότη επισκέφθηκε την επιχείρηση του και πρόσφερε ιδιαιτέρως ανταγωνιστικές τιμές για προϊόντα που χρειαζόταν ο προσφεύγων τόσο στην ατομική του επιχείρηση όσο και στην κατασκευαστική εταιρία στην οποία συμμετείχε.

β) αφού ως προς το πρόσωπο του οι συναλλαγές, για τις οποίες εκδόθηκαν, κατά την αιτιολογία τους, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν υπαρκτές και πραγματικές, όπως αποδεικνύεται και από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις οικοδομικών έργων στα οποία χρησιμοποιήθηκαν τα υλικά που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια) όπως υπαρκτή, πραγματική και νόμιμη θεωρούσε και την εταιρία του εκδότη. Η τυχόν πλημμελής εκτέλεση από τον

αντισυμβαλλόμενο του των φορολογικών του υποχρεώσεων, γεγονός που ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δε μπορούσε να γνωρίζει, δε μπορεί να οδηγήσει σε τιμωρία του.

3. Σε καμία περίπτωση δεν ευθύνεται, για την μη ορθή έκδοση των επίμαχων τιμολογίων, καθόσον δεν ήταν παρών κατά την έκδοσή τους, απουσίαζε στο εξωτερικό, για λόγους ιατρικής φύσεως, και κακώς δεν επιμερίστηκαν στις δύο επωνυμίες, όπως είχε ζητήσει, οι ποσότητες των υλικών αλλά όλες οι ποσότητες εκδόθηκαν στην ατομική του επιχείρηση.
4. Μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος δεν αιτιολογείται αν τα αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του και για ποιο λόγο ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ώστε να οδηγηθεί ο έλεγχος σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός του.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ διενεργήθηκε στο προσφεύγοντα βάσει της υπ' αριθμ/04-11-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του ν.4174/2013.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./23-11-2015 αίτημα παροχής πληροφοριών για παροχή περαιτέρω διευκρινήσεων, με το οποίο αφενός ενημερώθηκε για την έκδοση της εν λόγω εντολής ελέγχου, αφετέρου κλήθηκε εντός προθεσμίας πέντε ημερών να προσκομίσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων και οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου της επιχείρησης για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, γεγονός που προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου. Στο εν λόγω αίτημα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου εκδόθηκαν την 08/02/2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν.4174/2013, του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), του ν. 2859/2000 Περί ΦΠΑ, του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) και του ν.2523/97.

Επειδή, ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου δεν απαιτείται από το νόμο να αναγράφεται πανηγυρικά στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου και μάλιστα με ποινή ακυρότητας του φύλλου ελέγχου που στηρίζεται σ' αυτήν, αλλά αρκεί να προκύπτει από το περιεχόμενο αυτής (πρβλ Δεφ Αθ 738/2014), ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περιπτ. α' και β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

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

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 και 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ στον προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη της και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε σε αυτόν το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Θεσσαλίας σχετικά με τα δύο επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ: (σχετική η από 12/10/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Θεσσαλίας, και). Ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Θεσσαλίας έλαβε υπόψη του και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Κεντρ.- Ανατολ. Μακεδονίας στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (σχετική η από 30/06/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας και). Από του ελέγχους που διενεργήθηκαν τόσο στον προσφεύγοντα όσο και στην ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ:, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Συγκεκριμένα:

1. Η επιχείρηση έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στις 27/10/2004 στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, με έδρα στην οδό στον Ευόσμο. Από τον επιτόπιο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρ. – Ανατ. Μακεδονίας διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε στεγάστηκε στην εν λόγω διεύθυνση. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου με υπεύθυνη δήλωση αναφέρει στον έλεγχο ότι: «Ο μίσθωσε το ημιτελή 90τ.μ. κατάστημά μου στην Ηλιούπολη Θεσ/νικης το 2004 προς το τέλος του έτους αλλά ποτέ δεν το χρησιμοποίησε, ούτε κατέβαλε μισθώματα. Το παλαίο Νο της οδού ήταν».
2. Ο έλεγχος αναζήτησε τον στην δηλωθείσα από αυτόν διεύθυνση κατοικίας, επί της οδού Θεσ/νικη, όπου και εκεί δεν ανερεύθηκε.
3. Έχει υποβάλει τις εξής μόνο δηλώσεις:
 - α) εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 27/10/2004 -31/12/004,
 - β)περιοδική δήλωση ΦΠΑ 2^{ΟΥ} ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2005 στην οποία δηλώνει 148.650,99€ φορολογητέες εκροές και 141.486,32€ φορολογητέες εισροές,
 - γ)περιοδική δήλωση ΦΠΑ 3^{ΟΥ} ΤΡΙΜΗΝΟΥ 2005 στην οποία δηλώνει 384.501,88€ φορολογητέες εκροές και 376.350,89€ φορολογητέες εισροές,
 - δ) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 και 2006.Οι εν λόγω δηλώσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς με την έννοια ότι τα ποσά που εμφανίζονται ως πωλήσεις και αγορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές πωλήσεις και αγορές. Σκοπός των δηλώσεων αυτών ήταν να προσδοθεί νομιμοφάνεια στην επιχείρηση προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες στις φορολογικές αρχές.
4. Ο έλεγχος αναζήτησε τα στοιχεία του λογιστή που αποτυπώνονται μηχανογραφικά στην μοναδική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε ο και διαπίστωσε ότι αντιστοιχούν σε άλλο φυσικό πρόσωπο.

5. Ο δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (άρθρου 20 ΚΒΣ).
6. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΓΓΠΣ, στα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν:
 - Α) πελάτες του, διαπιστώθηκε ότι για τα έτη 2005, 2006 και 2007 να έχει εκδώσει συνολικά 175 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.921.743,73 € και
 - Β) προμηθευτές του, διαπιστώθηκε ότι για τα έτη 2005, 2006 και 2007 να έχει λάβει συνολικά 5 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.266,62€, τα οποία αφορούν αποκλειστικά έξοδα κινητής τηλεφωνίας και αγορά Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού. Οπότε βάσει των ως άνω συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει ούτε μια αγορά εμπορευμάτων, όπως αυτά αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε.
7. Ο έλεγχος διαπίστωσε, κατόπιν αλληλογραφίας που είχε με την Γενική Δ/νση ΚΕΠΥΟ, Δ/νση Εφαρμογών , Τμήμα Τελωνείων ότι η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες – μέλη της Ε.Ε.
8. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις παρακρατηθέντων φόρων ούτε και δηλώσεις ΦΜΥ. Δεν απασχολούσε προσωπικό γεγονός που επαληθεύτηκε και από το αρμόδιο ΙΚΑ όπου δεν είναι απογεγραμμένη και δεν έχει δηλωθεί να απασχολεί προσωπικό.
9. Δεν εμφανίζεται στην κατοχή της κανένα φορτηγό αυτοκίνητο προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων και ουδέποτε δηλώθηκε ως πελάτης από άλλες μεταφορικές εταιρείες.
10. Η επιχείρηση διέθετε πλήθος αντικειμένων εργασιών με σκοπό να υπάρχει νομιμοφάνεια και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς κάθε είδους επιχείρηση.

Επειδή, το τελικό πόρισμα της εν λόγω έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρ.- Ανατολ. Μακεδονίας είναι ότι η ατομική επιχείρηση του εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, αφού μόνο κατά φαινόμενο συστάθηκε, ουδέποτε άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα και ο σκοπός της σύστασης της εν λόγω επιχείρησης υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με απώτερο σκοπό την ιδιοποίηση μέρους ή ολόκληρων των συναλλαγών και του αναλογούντος ΦΠΑ ο οποίος δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο. Το γεγονός αυτό τελούσε σε γνώση των ληπτριών επιχειρήσεων οι οποίες συμφώνησαν να αποδεχθούν τα στοιχεία αυτά με σκοπό να αποκρύψουν, μέσω των εικονικών αγορών, τα καθαρά εισοδήματά τους.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ στον προσφεύγοντα – λήπτη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στη σελίδα 42 στα έξοδα του μηνός Δεκεμβρίου 2005. Έχουν συμπεριληφθεί στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών (άρθρο 20 του ΚΒΣ) χρήσης 2005. Έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ (εκκαθαριστική και

περιοδική) της αντίστοιχής περιόδου καθώς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2006.

- 2) Η περιγραφή των υλικών, για τα οποία εκδόθηκε το ΔΑ/TIM/12-12-2005, και που φέρεται να χρησιμοποιήθηκαν στην παρεχόμενη υπηρεσία, για την οποία εκδόθηκε το ΤΠΥ/15-12-2005, είναι γενική και δεν αναγράφεται λεπτομερώς η ποσότητα ανά συσκευασία.
- 3) Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ της ποσότητας της αγορασθείσας κόλλας πλακιδίων σε σχέση με τα τετραγωνικά των αγορασθέντων πλακιδίων (425 σάκοι κόλλας για τοποθέτηση 50τ.μ. πλακάκια).
- 4) Δεν αναγράφεται ούτε στο πρωτότυπο κρινόμενο ΔΑ/TIM ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, κατά παράβαση του άρθρου 11§5 περ. β' του ΚΒΣ).
- 5) Ο προσφεύγων φέρεται να εξόφλησε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία με μετρητά και όχι με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη, ώστε να έχει μεγαλύτερη αστική εξασφάλιση έναντι του προμηθευτή.
- 6) Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδείξεις πληρωμής για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.
- 7) Ο προσφεύγων φέρεται να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές με πρόσωπο το οποίο στην ουσία του ήταν άγνωστο προσωπικά και επαγγελματικά καθώς δεν αναφέρει ούτε το ονοματεπώνυμο του υπεύθυνου του εκδότη που του παρέδωσε τα αγορασθέντα υλικά αλλά ούτε αναφέρει που ήταν η έδρα της επιχείρησης ή με ποιο αυτοκίνητο έγινε η μεταφορά των εμπορευμάτων, γεγονός που αντιτίθεται των συνήθη εμπορικών συναλλαγών. Επίσης δεν αναφέρει ποιος ήταν ο συνεργάτης του εκδότη που τον επισκέφτηκε και πρόσφερε ανταγωνιστικές τιμές.
- 8) Ο προσφεύγων αντιφάσκει καθώς σε Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986 που υπέβαλε στο ΣΔΟΕ Π.Δ. ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ, δήλωσε ότι: «Παρέλαβα τα υλικά που μετέφερε με δικό του όχημα γιατί εγώ δεν διέθετα, από τον υπεύθυνο του κ. τον οποίο και πλήρωσα τοις μετρητοίς. Τα παραπάνω υλικά τοποθετήθηκαν στο κατάστημά μου με διεύθυνση στη Λάρισα» ενώ σε Υπεύθυνη Δήλωση του Ν.1599/1986 που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ δήλωσε μεταξύ άλλων ότι: «Εγώ δεν έχω καμία σχέση με την εταιρεία του κ., αφού δεν είχα καμία προσωπική επαφή μαζί του ούτε καμία περαιτέρω συνεργασία. Τα υλικά που αναφέρονται στα τιμολόγια αυτά διατέθηκαν τόσο για την εκτέλεση εργασιών στο κατάστημά μου επί της οδού, όσο και σε ανεγειρόμενες οικοδομές από την εταιρεία στην οποία συμμετείχα. Εγώ εκείνη την περίοδο βρισκόμουν στα εξωτερικά για ιατρικούς λόγους, λόγω των παιδιών μου τα οποία έχουν κινητική αναπηρία και γι' αυτό προέκυψε το πρόβλημα με τις ποσότητες, λόγω της απουσίας μου».

Επομένως, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι αγορές και οι υπηρεσίες που αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα, ο οποίος έλαβε τα φορολογικά στοιχεία από την ανύπαρκτη επαγγελματικά- συναλλακτικά επιχείρηση «..... του, ΑΦΜ:, προκειμένου να αυξήσει την αξία των εισροών και κατά συνέπεια να μειώσει το φόρο εισοδήματος και το ΦΠΑ που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο, με ίδιο οικονομικό όφελος. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν φέρει ευθύνη απορρίπτεται ως α) **αόριστος** καθώς δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση

προσφυγή την καλή του πίστη αλλά τουναντίον υπέπεσε σε αντιφάσεις και β) νόμω και ουσία **αβάσιμος** δεδομένου ότι στην περίπτωση που αποδεικνύεται η ανυπαρξία της συναλλαγής στο σύνολό της, όπως στην προκείμενη περίπτωση, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη των φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 505-6/2012) .

Επειδή, το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Θεσσαλίας με την αριθμ./06-06-2012 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε σε εξουσιοδοτημένο από τον προσφεύγοντα άτομο, κατάσχεσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων ελλείπει τηρήσεως του ουσιώδους τύπου της σύνταξης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης στον προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος, ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ασαφώς επικαλείται ότι ο έλεγχος δεν του κοινοποίησε στοιχεία και έγγραφα ώστε να λάβει γνώση και να παρέχει τις απαραίτητες διευκρινίσεις, καθώς όλα τα στοιχεία και όλα τα έγγραφα στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ για να καταλήξει στο πόρισμά του λεπτομερώς αναφέρονται και πλήρως αιτιολογούνται στις οικίες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στο προσφεύγοντα μαζί με τις προβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις στα έχοντας υπόψη αναγράφονται οι οικίες από 08/02/2016 εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, στις οποίες οι διαπιστώσεις του ελέγχου καταγράφονται πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, στη με αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων αναλυτικά αναφέρεται ότι ο προσφεύγων: «Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του δύο (2) φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «..... του», ΑΦΜ:....., ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ, ΕΥΟΣΜΟΣ, Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ», και συγκεκριμένα το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής καθαρής αξίας 6.748,35€ πλέον ΦΠΑ 1.282,19€ και το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.890,00€, πλέον ΦΠΑ 1.119,10€, τα οποία κρίνονται εικονικά.»

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές καθώς στο σώμα τους απουσιάζει οποιαδήποτε μνεία έστω και σύντομη στη διαπιστωθείσα εις βάρος του παράβαση εκτός από τη γενική και αόριστη αναφορά περί λήψης και διακίνησης εικονικών στοιχείων, είναι αναληθής και αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«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) ...,

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

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

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

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

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

α) β) γ) δ)

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«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.

Επειδή, εν προκειμένω, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005,

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.638,35 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 2.401,29 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ:, ΕΜΠΟΡΙΟ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ.

Επειδή, στην υπ' αριθμ./05-05-2006 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2006, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 117.048,31€. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα καθώς ανέρχεται σε ποσοστό 10,80% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης [(12.638,35)/117.048,31].

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή, για το οικονομικό έτος 2006 βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94 και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, η υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/02/2016 εκθέσεις α) μερικού ελέγχου προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), β) μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 οικονομικού έτους 2006, γ) μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και δ) μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004-31/12/2005:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περιπτ. β' του Ν. 4337/2015 ποσού: (12.638,35 Χ40%)

5.055,34 €

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	5.055,29 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.066,35 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.121,64 €

γ) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	5.241,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.290,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.532,18 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.022,66 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού: (2.401,29€ Χ3)

7.203,87 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).