



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 917/01-09-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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 με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο....., ελεύθερ.... επαγγελματία, κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των με αριθμούς**
 - α./-/-/-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)],

β./-/-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 γ./-/-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 δ./-/-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 ε./-/-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 στ./-/-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2008 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)],
 ζ./-/-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007,
 η./-/-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007,
 θ./-/-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 και
 ι./-/-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

4. Τίς με αριθμούς

α./-/-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004),
 β./-/-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 γ./-/-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 δ./-/-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 ε./-/-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004,
 στ./-/-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007),
 ζ./-/-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007,
 η./-/-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007,
 θ./-/-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 και
 ι./-/-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

5. Την από/.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο..... **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το **οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004)**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **κύριος φόρος 29.189,64 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 35.027,57 €, ήτοι συνολικός φόρος 64.217,21 €,** επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας 70.000,00 €, προερχόμενες από δαπάνες ισόποσης συνολικής καθαρής αξίας πλέον Φ.Π.Α. 18%, που αφορούσαν σε ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 € και, συγκεκριμένα, των ακόλουθων, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ), έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του** με **Α.Φ.Μ.:** (και για τα έξι (6) ΤΠΥ, ΠΘ:/...-...-2004, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), ένα (1) χειρόγραφο στέλεχος (μπλοκ) των πενήντα (50) φύλλων ΤΠΥ Νο51 – Νο100, άνευ σειράς, για την έδρα, ίχνος θεώρησης 04):

α) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250,00 €, για τη δημιουργία ιστοσελίδας για ηλεκτρονικές υπηρεσίες υποστήριξης marketing και management στην Ελλάδα, Ευρώπη και Βαλκάνια, στον κλάδο της οινοποιίας,

β) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250,00 €, για τη δημιουργία ιστοσελίδας και φιλοξενία SSL πρωτοκόλλου ασφαλείας για την προβολή και υποστήριξη περιβαλλοντικού κέντρου περιπατητικών διαδρομών και την προβολή και υποστήριξη αγροτουρισμού στον νομό,

γ) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250,00 €, για τη δημιουργία και φιλοξενία ιστοσελίδας “business to business” για διερεύνηση δυνατοτήτων διασυνοριακών επιχειρηματικών συνεργασιών για την επιχείρηση και την τοπική αυτοδιοίκηση του νομού,

δ) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250,00 €, για την έρευνα αγοράς μέσω διαδικτύου σε εθνικό και διεθνές επίπεδο για τον κλάδο της οινοποιίας,

ε) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 12.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250,00 €, για την έρευνα αγοράς μέσω διαδικτύου σε εθνικό και διεθνές επίπεδο για τον κλάδο του αγροτουρισμού και

στ) Νο...../...-...-2004, καθαρής αξίας 7.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 1.350,00 €, για τη δημιουργία λογισμικού αποθήκευσης διευθύνσεων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αυτόματης τοποθέτησής τους σε βάση δεδομένων και αποστολής σε αυτές ηλεκτρονικών μηνυμάτων (e-mail) για διαφημιστική προβολή.

Με βάση τις ως άνω διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές, **τα βιβλία και στοιχεία τ... προσφεύγο....., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), κρίθηκαν από τον επανέλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), ο δε προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).** Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (άρθρο 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) τ... προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **κύριος φόρος 12.600,00 €**

και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 15.120,00 €, ήτοι συνολικός φόρος 27.720,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε συμψηφίσει φόρο 12.600,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... των έξι (6) εικονικών ΤΠΥ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, για τα οποία έγινε λόγος στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 3. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 τ... προσφεύγο..... .

3.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... πρόστιμο 37.800,00 € (12.600,00 € x 3), επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε συμψηφίσει φόρο 12.600,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... των έξι (6) εικονικών ΤΠΥ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, για τα οποία έγινε λόγος στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 3. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 τ... προσφεύγο..... .

4.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... ειδική κύρωση 12.600,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... τα έξι (6) εικονικά ΤΠΥ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, για τα οποία έγινε λόγος στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 3. Η εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, δεν απέδωσε στο Δημόσιο, με τις υποβληθείσες Περιοδικές Δηλώσεις και Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας διαχειριστικής περιόδου 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004), τον εκ των εκροών της ως άνω Φ.Π.Α. των 12.600,00 €. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 τ... προσφεύγο..... .

5.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... πρόστιμο 28.000,00 € (70.000,00 € x 40%), βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... τα έξι (6) εικονικά ΤΠΥ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, για τα οποία έγινε λόγος στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 3. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016

«Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2004 τ... προσφεύγο..... .

6.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το **οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007)**, δεν επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... φόρος, διότι, με βάση τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., το καθαρό φορολογητέο εισόδημα τ... προσφεύγο..... προσδιορίστηκε στα 9.000,00 €, ποσό το οποίο δεν υπερέβη το προβλεπόμενο αφορολόγητο όριο των 10.500,00 €. Να σημειωθεί ότι με βάση τα ευρήματα του εν λόγω ελέγχου, διαπιστώθηκε λογιστική διαφορά 4.200,00 €, προερχόμενη από δαπάνη ισόποσης καθαρής αξίας πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούσε σε ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ... προσφεύγο..... ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 798,00 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, το οποίο ... προσφεύγο..... συμπεριέλαβε στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών (άρθρο 20 του Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του οικείου ημερολογιακού έτους 2007. Με βάση την ως άνω διαπιστωθείσα λογιστική διαφορά, **τα βιβλία και στοιχεία τ... προσφεύγο....., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περίπτωση γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007), **ο δε προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε εξωλογιστικά**, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007). Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (άρθρο 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) τ... προσφεύγο..... .

7.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2007**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **κύριος φόρος 798,00 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 957,60 €, ήτοι συνολικός φόρος 1.755,60 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγο..... είχε συμψηφίσει φόρο 798,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 798,00 €, για το οποίο έγινε λόγος στο με αριθμό 6 στοιχείο στις σελίδες 4 και 5.** Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 τ... προσφεύγο..... .

8.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2007**, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... **πρόστιμο 2.394,00 € (798,00 € x 3)**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., **διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγο..... είχε συμψηφίσει φόρο 798,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 798,00 €, για το οποίο έγινε λόγος στο με αριθμό 6 στοιχείο στις σελίδες 4 και 5.** Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Προστίμων

Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 τ... προσφεύγο..... .

9.

Με την με αριθμό/....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... ειδική κύρωση 798,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... το εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 798,00 €, για το οποίο έγινε λόγος στο με αριθμό 6 στοιχείο στις σελίδες 4 και 5. Η δε εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, δεν υπέβαλε Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. για την οικεία διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007) και, συνεπώς, δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον εκ των εκροών της ως άνω Φ.Π.Α. των 798,00 €. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/....-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/..../2016 «Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 τ... προσφεύγο..... .

10.

Με την με αριθμό/....-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... πρόστιμο 420,00 € (4.200,00 € x 10%), βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... το εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, για το οποίο έγινε λόγος στο με αριθμό 6 στοιχείο στις σελίδες 4 και 5. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/..../2016 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 τ... προσφεύγο..... .

Να σημειωθεί ότι ... προσφεύγ..... είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) αποδεχόμεν... το με αριθμό/... Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του Ν.3697/2008, ενώ το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) δεν είχε περαιωθεί.

... προσφεύγ....., με την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες με αριθμούς από/....-2016 έως/....-2016 δέκα (10) προαναφερθείσες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να απαλλαγεί από κάθε φόρο, πρόσθετο φόρο, πρόστιμο και ειδική κύρωση που επιβλήθηκαν σε βάρος τ... με τις προσβαλλόμενες Πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

A.

Δεν τηρήθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 2 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 περί Κλήσης προς Ακρόαση, βάσει των οποίων ... προσφεύγ..... είχε κάθε έννομο δικαίωμα και συμφέρον να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πριν από την έκδοση των Οριστικών Πράξεων και να διατυπώσει γραπτώς τις αντιρρήσεις τ... επί αυτών, με την υποβολή σχετικού υπομνήματος στην Φορολογική Διοίκηση. Συγκεκριμένα, το «Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013)» με τις εκδοθείσες Προσωρινές Πράξεις επιδόθηκαν στ...ν φερόμεν... λογ..... τ... προσφεύγο..... κ., οποί.... δεν είχε σχετική

εξουσιοδότηση.

Β.

Οι επίδικες συναλλαγές είναι υπαρκτές και πραγματικές, ... δε προσφεύγ..... συναλλάχθηκε καλότειστα με τ...ν αντισυμβαλλόμεν... εκδότη.....

Γ.

Επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 (περί έκδοσης φύλλων ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), 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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία, βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών με βάση τα οποία αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Εάν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 (περί πράξης προσδιορισμού του φόρου) παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 (περί άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:

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

Επειδή από σχετική νομολογία του ΣΤΕ (βλ. **Απόφαση ΣΤΕ117/2013**) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 (περί προστίμων Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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 εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 ορίζεται ότι «**Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.**».

Επειδή, η αντισυμβαλλόμενη – εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, αναφορικά με την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004), δεν απέδωσε στο Δημόσιο, με τις υποβληθείσες Περιοδικές Δηλώσεις και Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας διαχειριστικής περιόδου τον εκ των εκροών της Φ.Π.Α. των 12.600,00 € που αντιστοιχεί στα έξι (6) υπό κρίση εκδοθέντα ΤΠΥ, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, ενώ, αναφορικά με την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), δεν υπέβαλε Εκκαθαριστική

Δήλωση Φ.Π.Α. και, συνεπώς, **δεν απέδωσε** στο Δημόσιο τον εκ των εκροών της Φ.Π.Α. των 798,00 € που αντιστοιχεί στο υπό κρίση εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 798,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, ορίζεται ότι
«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, τα πρόστιμα του **Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)** αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣτΕ 2074/1982**).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και ε) του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με το **άρθρο 20 παράγραφος 2 του Συντάγματος** ορίζεται ότι

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 (περί προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου – κλήσης) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)** ορίζεται ότι

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης,

προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέδωσε νόμιμα την/..../2015 και ώρα 12:01 μ.μ., κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης, στ...ν λογ..... τ... προσφεύγο..... κ. του (Α.Φ.Μ.:, στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας,/..../2006, Τ.Α.), το με αριθμό/...-...-2015 «Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013)» με τις εκδοθείσες Προσωρινές Πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων και ειδικών κυρώσεων, στο οποίο αναφέρεται ότι, **εντός είκοσι (20) ημερολογιακών ημερών από την επομένη της κοινοποίησης**, ενδιαφερόμεν..., εφόσον το επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως ή ηλεκτρονικώς (USB) τις αντιρρήσεις τ.... επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ωστόσο, **έως την/..../2016, κατά την οποία θεωρήθηκαν οι οικείες Εκθέσεις Ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσαλλόμενες Οριστικές Πράξεις, ... προσφεύγ..... δεν άσκησε το ως άνω δικαίωμά τ...** .

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2004 και 2007, αντίστοιχα), 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»,

με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2004 και 2007, αντίστοιχα), 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.»

και με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, ορίζεται 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, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«**1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:**

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας **εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ2223/1995**).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή **λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία** και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με **αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η **αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων**, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή **να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα), 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ/Α΄/34), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, ... προσφεύγ..... είχε περαιώσει το επίδικο οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/2008, αποδεχόμεν... το με αριθμό/... Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως και εξοφλώντας το συνολικό ποσό της περαίωσης. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της τότε αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό/2012 εντολή ελέγχου για την αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων «..... του» με Α.Φ.Μ.:, η οποία, στη συνέχεια, αντικαταστάθηκε από την με αριθμό/...-2014 εντολή του Προϊσταμένου της αρμόδιας, πλέον, Δ.Ο.Υ., για διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στα ανέλεγκτα οικονομικά έτη από το 2004 έως το 2011 (διαχειριστικές περιόδους από το 2003 έως το 2010, αντίστοιχα). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», από το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της οποίας προέκυψε ότι ... ελεγχθεί... κ. **υπήρξε κατά συρροή εκδότης εκατοντάδων εικονικών και εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ, ΤΠ-ΔΑ και ΤΠΥ), συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, κατά τις συναπτές διαχειριστικές περιόδους από το 2004 έως το 2010, προς διάφορους λήπτες – επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων ... προσφεύγ....., προς τ...ν οποί... εξέδωσε, στις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στις σελίδες 3, 4 και 5 της παρούσας.** Συγκεκριμένα, ... κ. εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, ενενήντα τέσσερα (94) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 785.347,41 € πλέον Φ.Π.Α. 18% και, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2007, διακόσια τρία (203) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 2.341.596,39 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Εν συνεχεία, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν σχετικές εντολές μερικού ελέγχου για τ...ν

προσφεύγο...., με βάση την ως άνω από/..../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί πληροφοριακό δελτίο που εμπεριέχει νέα – συμπληρωματικά στοιχεία για τ...ν προσφεύγο...., κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Η δε από/..../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την αντισυμβαλλόμενη – εκδότρια ατομική επιχείρηση, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικείων από/..../2016 «Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (άρθρο 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994)», «Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)», «Έκθεσης Ελέγχου Προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)», «Έκθεσης Ελέγχου Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)» και «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., για τα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα) τ... προσφεύγο..... . Τέλος, τόσο στην από/..../2015 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όσο και στις οικείες από/..../2016 προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των επίδικων, ληφθέντων από τ...ν προσφεύγο...., φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. στην αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων «..... του» με **Α.Φ.Μ.:**, όπως καταγράφονται στην από/..../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» και αναφορικά με τα οικονομικά έτη από το 2004 έως το 2011 (διαχειριστικές περιόδους από το 2003 έως το 2010, αντίστοιχα):

- ▶ Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία/..../2003 στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ., δηλώνοντας ως έδρα την ίδια την μισθωμένη κύρια κατοικία τ... στ... ..
- ▶ Δεν ανευρέθηκε ποτέ στην έδρα – κατοικία τ.... ούτε από τη Δ.Ο.Υ. ούτε από την τότε Περιφερειακή Διεύθυνση (Π.Δ.) του Σ.Δ.Ο.Ε..
- ▶ Κατόπιν σχετικής έρευνας της Δ.Ο.Υ. και σε συνεννόηση με άλλες Δ.Ο.Υ., οι λήπτριες επιχειρήσεις των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κ., δεν επικοινωνήσαν και δεν συνεννοήθηκαν ποτέ με τ...ν ίδι... τ...ν εκδότη..., αλλά με άλλα πρόσωπα που εμφανίζονταν ως συνεργάτες τ..., για τα οποία δεν υπάρχουν περαιτέρω στοιχεία.
- ▶ Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος υπέβαλε μόνον για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003).
- ▶ Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. υπέβαλε μόνον για τις διαχειριστικές περιόδους από το 2003 έως το 2006.
- ▶ Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υπέβαλε καμία «Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών» του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε αντίθεση με τρίτες επιχειρήσεις οι οποίες τ...ν δήλωσαν ως πελάτη και προμηθευτή στις αντίστοιχες Καταστάσεις των ημερολογιακών ετών 2003 – 2010.

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις οικείες από/..../2016 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για τα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα) τ... προσφεύγο....., **αποδεικνύεται ότι ... τελευταία... δεν τελούσε σε καλή πίστη, κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι επίδικες συναλλαγές, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συνείδηση των φορολογικών αδικημάτων και παραβάσεων στις οποίες είχε υποπέσει.**

Επειδή, ο επιδιωκόμενος σκοπός τ... προσφεύγο....., αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία τ.... των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα) ήταν η **εκούσια φοροδιαφυγή στην φορολογία Εισοδήματος και τον Φ.Π.Α..**

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., με τον οποίο επικαλείται

παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) ορίζεται ότι «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν. Η δε Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία τ... προσφεύγο..... των έξι (6) υπό κρίση ΤΠΥ στη διαχειριστική περίοδο 2004 και του ενός (1) υπό κρίση φορολογικού στοιχείου αξίας στη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκαν σε βάρος τ... προσφεύγο....., δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.2523/1997 πρόστιμα για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και

απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στ...ν προσφεύγο...., για τα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα), ήταν πλήρης και εμπειριστωμένος, βασίστηκε δε στο πόρισμα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που είχε διενεργηθεί από την ίδια Δ.Ο.Υ. στην αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων, όπως παρατίθενται στη σχετική από/..../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της ίδιας Δ.Ο.Υ., από την οποία προκύπτει ότι ... αντισυμβαλλόμεν... υπήρξε κατά συρροή εκδότη... εκατοντάδων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, στις διαχειριστικές περιόδους από το 2004 έως το 2010, προς διάφορους λήπτες – επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων ... προσφεύγο..... κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007. Η εν λόγω από/..../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., όπως αναφέρθηκε, **αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικείων από/..../2016 Εκθέσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για τα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα) τ... προσφεύγο..... .**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «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.», πλην, όμως, ... **προσφεύγο..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από τις οικείες από/..../2016 προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα), **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 3, 4 και 5 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προσαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά των κύριων και πρόσθετων φόρων, των προστίμων και των ειδικών κυρώσεων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιχειρήσιμη εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός έλεγχος σε αυτ...ν, για τα επίδικα οικονομικά έτη 2005 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2007, αντίστοιχα), διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις προαναφερθείσες από/..../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 3, 4 και 5 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις προαναφερθείσες από/..../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο....., ελεύθερ... επαγγελματία, κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενοι φόροι, πρόστιμα και ειδικές κυρώσεις με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1. Οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)]

A.

Η με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (N.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση		Ποσά Δήλωσης και Περαιώσης (N.3697/2008)	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	53.086,90	130.676,00	77.589,10
	Τ... συζύγου	19.510,70	19.510,70	—
Κύριος φόρος	Πιστωτικό ποσό	22.973,31	—	22.973,31
	Χρεωστικό ποσό	—	6.216,33	6.216,33
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)		—	35.027,57	35.027,57
Ποσά προς επιστροφή βάσει Δήλωσης		22.973,31	22.973,31	—
<u>Σύνολο φόρου για καταβολή</u>		—	64.217,21	<u>64.217,21</u>

B.

Η με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (N.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση		Ποσά Δήλωσης και Περαιώσης (N.3697/2008)	Ποσά Επανελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών		184.600,00	184.600,00	—
Αξία φορολογητέων εισροών		93.851,43	23.851,43	70.000,00
Φόρος εκροών		33.228,00	33.228,00	—
Υπόλοιπο φόρου εισροών (κύριος φόρος)		33.228,00	20.628,00	12.600,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)		—	15.120,00	15.120,00
<u>Σύνολο φόρου για καταβολή</u>		—	27.720,00	<u>27.720,00</u>

Γ.

Η με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

$$12.600,00 \text{ €} \times 3 = \underline{37.800,00 \text{ €}}.$$

Δ.

Η με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

$$\text{Ειδική Κύρωση Φ.Π.Α.: } \underline{12.600,00 \text{ €}}.$$

Ε.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

(άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015): $70.000,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{28.000,00 \text{ €}}$.

2. Οικονομικό έτος 2008 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)]

ΣΤ.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση		Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	—	9.000,00	9.000,00
	Τ... συζύγου	20.315,55	20.315,55	—
Κύριος φόρος	Πιστωτικό ποσό	2.399,84	2.399,84	—
	Χρεωστικό ποσό	—	—	—
Σύνολο φόρου για καταβολή		—	—	—

Ζ.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	12.750,00	12.750,00	—
Αξία φορολογητέων εισροών	7.857,56	3.657,56	4.200,00
Φόρος εκροών	2.422,50	2.422,50	—
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.422,50	1.624,50	798,00
Χρεωστικό υπόλοιπο (κύριος φόρος)	—	798,00	798,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	957,60	957,60
Σύνολο φόρου για καταβολή	—	1.755,60	1.755,60

Η.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

$798,00 \text{ €} \times 3 = \underline{2.394,00 \text{ €}}$.

Θ.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδική Κύρωση Φ.Π.Α.: 798,00 €.

Ι.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

(άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε) του Ν.4337/2015): $4.200,00 \text{ €} \times 10\% = \underline{420,00 \text{ €}}$.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).