



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

Καλλιθέα 01/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2470

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον Βόλο στηνκατά των: **α) υπ' αριθμ.....Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015, **β) υπ' αριθμ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, **γ) υπ' αριθμ.....Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2011 (χρήση 2010) και **δ) υπ' αριθμ.....Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις απόεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων: α)Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π., β)ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, γ)φορολογίας εισοδήματος, και δ) Φ.Π.Α. ν.2859/200, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

1. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

2. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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.....Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 145.260,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§§1,5,9,10,11 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 19 §§3,4 του ν.2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία παραβάσεις λόγω έκδοσης τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών ως προς την συναλλαγή στοιχείων προς την «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα ως κάτωθι :

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	TIM.	.....	31/05/2010	70.270,00	14.756,70
2	TIM.	.....	02/07/2010	157.000,00	35.650,00
3	TIM.	.....	30/08/2010	50.250,00	11.557,50
4	TIM.	.....	17/12/2010	13.000,00	3.910,00
				290.520,00€	65.874,20€

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

2)Με την υπ'αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 197.622,60 ευρώ (65.874,20 € Χ3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 λόγω έκδοσης των ως άνω πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ (άρθρο 6 του ν.2523/1997) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

3)Με την υπ'αριθμ.....Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2011 (χρήση 2010), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 45.115,44 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 54.138,53 €, ήτοι συνολικό ποσό **99.253,97 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/94.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

4)Με την υπ'αριθμ.....Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2010, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 56.034,75€, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 67.241,70 €, ήτοι συνολικό ποσό **123.276,45 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές και εισροές αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και αυτοτελώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και

Σημειώνεται ότι ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμ.....εντολής ελέγχου και συνεπεία και των δελτίων πληροφοριών με αριθμούς πρωτοκόλλου: α).....εγγράφου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, β)τουεγγράφου της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας και γ)τουεγγράφου της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα στην προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την «.....» σχετικά με το έργο «Δημιουργία Μουσείου Ιστορίας της Πόλης» στην πόλη του Στα ως άνω έγγραφα με θέμα «Διενέργεια έρευνας στο Δήμο (Μουσείο της Ιστορίας της πόλης) αναφέρεται ότι δόθηκε εντολή για την διενέργεια έρευνας στο Δήμο στο έργο «Δημιουργία Μουσείου Ανέγερσης της πόλης» και ειδικότερα σχετικά με την υπερκοστολόγηση του έργου σύμφωνα με καταγγελλόμενα σε σχετικό δημοσίευμα τοπικής εφημερίδας. Επειδή όπως αναφέρεται στα ως άνω έγγραφα της Δ/σης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλίας (συγκεκριμένα στις σελ.19-27 τουεγγράφου) βάσει της εικόνας της Κ/ΞΙΑΣ στην φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες περί διόγκωσης των δαπανών του εν λόγω έργου. Ως εκ

τούτου για τον φορολογικό έλεγχο της κατασκευάστριας Κ/ΞΙΑΣ και των υπερβολών που εκτέλεσαν σημαντικής αξίας εργολαβίες στο έργο ζητήθηκε η συνδρομή του ΣΔΟΕ και των Δ.Ο.Υ.

..... και

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή, και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Δεν τέλεσε τις καταλογισθείσες παραβάσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων. Αποδέχεται την πλαστότητα των φορολογικών στοιχείων ωστόσο ζητήθηκε από την ελεγκτική αρχή να διενεργήσει κάθε έλεγχο προκειμένου να αποδειχθεί ότι δεν φέρει οποιαδήποτε ευθύνη για τις παράνομες και βλαπτικές και για αυτήν ενέργειες τρίτων. Σε κάθε περίπτωση είναι μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου και θα έπρεπε να ισχύει η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ καθόσον με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκε από την 01.12.2015 η επιβολή διοικητικής κύρωσης για την λήψη και έκδοση εικονικών τιμολογίων.
- Ο καταλογισμός της παράβασης της έκδοσης πλαστών και εικονικών τιμολογίων είναι νόμω και ουσία αβάσιμος συνεπώς είναι μη νόμιμη η κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός α) των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών, στη φορολογία εισοδήματος και β) των φορολογητέων εκροών στο Φ.Π.Α., με την πρόσθεση σ' αυτές του ποσού της καθαρής αξίας των πλαστών τιμολογίων.
- Η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ στερείται αυτοτέλειας ως προς τον ιδιαίτερο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων (τα οποία προσδιορίστηκαν χωρίς καμία ιδιαίτερη σκέψη, όπως προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, στη φορολογία εισοδήματος), της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών ή των εκπτώσεων του φόρου με βάση τα στοιχεία που αναφέρονται στις κρίσιμες διατάξεις, καθώς ως προς τα στοιχεία αυτά γίνεται ευθεία παραπομπή στα αποτελέσματα ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.
- Η ειδική κύρωση ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 λόγω του ότι έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα τόσο ως προς την απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., όσο και ως προς την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (σχετ.ΔΕΦ ΑΘΗΝΩΝ 12,978/2009 και ΔΕΦ/αρ.281/2010) είναι ακυρωτέα διότι ακυρωτέες είναι και οι εν λόγω πράξεις. Περαιτέρω σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ.8 του ν.4337/2015 η καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 6 του ν.2523/1997 δεν μπορεί να εφαρμοσθεί εν προκειμένω.

Επειδή στις παρ.3 και 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«3.Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το

περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ιδίου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« 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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. ».

Επειδή στις παρ.4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)

β).....

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

.....

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

.....

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

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

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

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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

Επειδή στην παρ.2 περ.(γ) του άρθρου 30 του ν.2238/1994 ορίζεται:

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

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

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

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

Επειδή στη παρ.2 του άρθρου 32 του ν 2238/1994 ορίζεται:

« Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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

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

β).....

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

δ).....

Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

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

Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή στην παρ.30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 160/26-07-2013) ορίζεται:

«Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Ως εκ τούτου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (01/01-31/12/2010) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί κατάργησης της εν λόγω διάταξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει στο κεφάλαιο V.«ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την «.....», ΑΦΜ τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκε ότι είναι πλαστά καθόσον διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των στοιχείων που αναγράφονται στο στέλεχος του τιμολογίου και στα ακριβή φωτοαντίγραφα των πρωτοτύπων που στάλθηκαν από το ΣΔΟΕ Π.Δ.λόγω ελέγχου που διενήργησε στην λήπτρια Κ/ΞΙΑ.

Συγκεκριμένα ως προς τις αξίες των στοιχείων διαπιστώθηκαν τα εξής:

					ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΡΩΤΟΤΥΠΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΟΥ ΕΛΑΒΕ Η Κ/ΞΙΑ			ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΕΛΕΧΟΥΣ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ		
A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣ- ΤΑ- ΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΑΙ	ΣΧΕΤΙΚΑ ΔΔ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ ΜΕ ΦΠΑ
1	TIM.	.....	31/5/2010	.....	70.270,00	14.756,70	85.026,70	3.724,00	782,04	4.506,04
2	TIM.	.....	2/7/2010	.....	157.000,00	35.650,00	190.650,00	1.500,00	345,00	1.845,00
3	TIM.	.....	30/8/2010	.....	50.250,00	11.557,50	61.807,50			
4	TIM.	.....	17/12/2010	.....	13.000,00	3.910,00	20.910,00	1.050,00	241,50	1.291,50
					290.520,00 €	65.874,20 €	358.394,20 €	6.274,00 €	1.368,54 €	7.642,54 €

Το τιμολόγιο ...../30-08-2010 εμφανίζεται καταχωρημένο στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας στον πελάτη								7.000,00	1.610,00	8.610,00
--	--	--	--	--	--	--	--	----------	----------	----------

Επειδή και από τα λοιπά στοιχεία που παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε επίσης για τα υπ' αριθμ....., και, ότι τα δεδομένα των στελεχών είναι διαφορετικά από αυτά των πρωτοτύπων ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία των συναλλασσόμενων, των σχετικών δελτίων αποστολής, στην περιγραφή των ειδών και τις ποσότητες αυτών, τις ημερομηνίες, το γραφικό χαρακτήρα και τις υπογραφές αυτών. Ενώ στο υπ' αριθμ..... /17-12-2010 διαπιστώθηκε διαφορά στην περιγραφή του είδους, στις αξίες και στον τρόπο εξόφλησης.

Επειδή βάσει πραγματικών δεδομένων και αντικειμενικών διαπιστώσεων προκύπτει σαφώς η πλαστότητα των εν λόγω στοιχείων η οποία δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την νόθευση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από τρίτο πρόσωπο εις βάρος της.

Επειδή τα θέματα διερεύνησης πλαστογράφησης και ο σχετικός καταλογισμός ποινικών ευθυνών δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας μας αλλά στις αρμόδιες δικαστικές αρχές.

Επειδή από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ Π.Δ.στην λήπτρια Κ/ΞΙΑ ως προς τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία προέκυψε:

α)η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία των δεδομένων των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων,
β) ότι η εξόφληση όλων των τιμολογίων έγινε με μετρητά με έκδοση αποδείξεων είσπραξης μετρητών,
γ)από τα αρχεία του TAXIS για την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε ότι στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο για τις εν λόγω συναλλαγές δηλώθηκε το ποσό των **6.274,00 €** ποσό που υπολείπεται των ποσών που αναγράφονται στα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **290.520,00 €**.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια προσφεύγουσα εταιρεία δεδομένης της πλαστότητας των επίμαχων πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, δεν τεκμηριώθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται στα στελέχη των τιμολογίων καθόσον το πραγματικό ύψος των συναλλαγών δεν επιβεβαιώθηκε λόγω του ότι δεν προσκομίσθηκαν σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά με την Κ/ΞΙΑ ή πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (δεδομένου ότι η λήπτρια Κ/ΞΙΑ έχει δηλώσει διαφορετικό ύψος συναλλαγών στα λογιστικά της βιβλία και τα στα πρωτότυπα αναφέρεται και διαφορετική περιγραφή των ειδών) και επίσης δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα στελέχη των Δελτίων αποστολής ώστε να ταυτοποιηθούν τα στοιχεία της φυσικής μεταφοράς των αγαθών με τα ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Από την σύγκριση των αντιγράφων των υπ' αριθμ..... /08-06-2010 και /08-06-2010 Δελτίων Αποστολής που απέστειλε το ΣΔΟΕ Π.Δ.με τα αντίγραφα αυτών που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκαν αντίστοιχα διαφορές στον τόπο προορισμού και στην περιγραφή του είδους των εμπορευμάτων. Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού **290.520,00 €** ανέρχεται σε ποσοστό **66,83%** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (290.520,00/434.715,36).

Επειδή βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και δεδομένου ότι η παράβαση έκδοσης των ως άνω πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94 (ως «ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ» σελ.117-118 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και εξωλογιστικά και αυτοτελώς τις φορολογητέες εκροές και εισροές σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2859/2000(ως «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» σελ.38 και 42-43 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων :α)Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π., β)ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, γ)φορολογίας εισοδήματος, και δ) Φ.Π.Α. ν.2859/2000 , των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ., και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων και διατάξεων, και εν προκειμένω των διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4337/2015 λόγω μη αναδρομικής

ισχύς αυτού, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

**Οριστική φορολογική υποχρέωση, της υπόχρεου εταιρείας , με βάση την παρούσα απόφαση:
Οικονομικό έτος 2011 (Χρήση 2010)/Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010**

Α) Ως προς το Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τον Ν.2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 : **145.260,00 €**

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997 : **197.622,60 €**

Β)Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	45.115,44€
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	54.138,53€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	99.253,97€

Γ)Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	56.034,75€
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	67.241,70€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	123.276,45€

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

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

