



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

Καλλιθέα, 24/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1893

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του **ΑΦΜ**, κατοίκου Νικαίας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

β) της υπ' αριθμ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004),

γ) της υπ' αριθμ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και

δ) της υπ' αριθμ./2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997 & άρθρο 55§2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,

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

5. α) Την υπ' αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004
β) την υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004),
γ) την υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και
δ) την υπ' αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997 & άρθρο 55§2δ ν.4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η επανεξέταση καθώς και τις από 23/12/2015 εκθέσεις α) ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ., β) μερικού φορολογικού επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/94), γ) μερικού φορολογικού επανελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και δ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2016** 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./2015 (taxis/2015) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 20.427,20 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§1, 18§§2,3 και 9, 30§4 και 36§1 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004** αφορά σε:

α) τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις διότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 24.999,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.499,82 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και

β) τέσσερις (4) φορολογικές παραβάσεις διότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 26.069,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.692,42 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ:,

βάσει της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών – προμηθευτών χρήσης 2004 του προσφεύγοντος.

2) Με την υπ' αριθμ./2015 (Αρ. Κατ. Βιβλίου:/2015) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος, τέλη χαρτί/μου και

εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 27.647,21€, πλέον πρόσθετος φόρος, πρόσθετα τέλη και εισφορά υπέρ ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας ποσού 33.176,65 €, ήτοι συνολικό ποσό φόρων, τελών και εισφορών 60.823,86€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2005 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 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), 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./2015 (taxis:/2015) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 11.161,21 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.393,45€, ήτοι συνολικό ποσό 24.554,66€.

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 01/01-31/12/2004 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 51.068,00€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 9.192,24€.

4) Με την υπ' αριθ./2015 (taxis:/2015) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997 & άρθρο 55§2δ ν. 4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 27.576,72 €.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2004 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 51.068,00€ και διενέργησε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠ.Α. ποσού 9.192,24 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 ($9.192,24 \times 3 = 27.576,72\text{€}$).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των πορισμάτων των από 23/12/2015 Εκθέσεων :

α) Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), **β)** Μερικού Φορολογικού Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), **γ)** Μερικού Φορολογικού Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00) και **δ)** ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του επανελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./06-03-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία της ως άνω εντολής, δεδομένου ότι ο προσφεύγων τη χρήση 2004 είχε ελεγχθεί και αποδεχθεί τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου βάσει της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/2005, αποτέλεσε το γεγονός ότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι: **α)** η από 27/06/2014

Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ , περιελθούσα σε γνώση της Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ. /18-08-2014 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. /06-10-2014), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: και β) η από 26/09/2012 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ , περιελθούσα σε γνώση της Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ. /27-09-2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Δ.Ο.Υ. /12-10-2012), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:

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

1. Όλες οι συναλλαγές του τόσο με την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», όσο και με την ατομική επιχείρηση του επιτηδευματία ήταν απολύτως πραγματικές, ασχέτως αν αυτοί σε άλλες περιπτώσεις εξέδιδαν ή μη εικονικά τιμολόγια, καθότι εκείνος ουδέποτε ζήτησε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία.
2. Πώς μπορούσε να γνωρίζει ο ίδιος τις φορολογικές ή άλλες ατασθαλίες των εν λόγω επιχειρήσεων (εφόσον υπάρχουν) όταν συναλλάσσεται μαζί τους εφόσον η παραγγελία του εκτελείται κανονικά.
3. Ο ίδιος είναι επιχειρηματίας με την συγκεκριμένη-ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση από το έτος 1967 με διακοπή αυτής την 2.12.2008, ήτοι 41 συναπτά έτη, και ουδέποτε απασχόλησε την Δ.Ο.Υ. όντας ανέκαθεν νομοταγής και συνεπής φορολογούμενος. Ουδέποτε αρνήθηκε ή προσπάθησε να αποφύγει έλεγχο από την Δημόσια Οικονομική Αρχή, ως και από οποιαδήποτε άλλη Αρχή. Όλα αυτά τα έτη έχει υποστεί αναρίθμητους φορολογικούς ελέγχους, με τελευταίο αυτόν στον οποίο κατεστράφησαν τα βιβλία του και επομένως δεν δύναται αντικειμενικά να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο – έγγραφο.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν τον αφορούν και ουδέν πρόστιμο θα έπρεπε να του επιβληθεί.

Α) Ως προς την με αριθμ. /2015 Πράξη επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. 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 ελεύθεριο 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 αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

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, στο άρθρο 19 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣΤΕ** αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα – ελεγχόμενο στις 17/10/2015 το με αριθμ. πρωτ./10-07-2015 αίτημα χορήγησης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2004, πλην όμως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει ελεγχθεί για τη χρήση 2004 με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ. 1037/05, τα αποτελέσματα του οποίου αποδέχτηκε και συμβιβάστηκε.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS του Υπ. Οικονομικών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξόφλησε το σύνολο της οφειλής που βεβαιώθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1307/2005.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 12 ν. 3888/2010 και της παραγρ. 4 του άρθρου 12 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010 Εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών, προβλέπεται ότι αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο (π.χ. έλεγχο με αποφάσεις ΠΟΛ.1144/98, ΠΟΛ.1037/05, έλεγχος με γενικές διατάξεις) & για ελεγχθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου της οφειλής.

Επειδή, ο προσφεύγων ως ισχυρίζεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, έχει καταστρέψει τα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου είναι αντικειμενικά αδύνατο να προσκομίσει οιοδήποτε έγγραφο αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη από τον προσφεύγοντα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχει υποβάλει για τη χρήση 2004.

Επειδή, για τη διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.** έλαβε υπόψη:

Α) Την από 27/06/2014 Έκθεση έλεγχου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, από την οποία προκύπτει ότι:

Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν και διακινήθηκαν από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ:** είναι εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία, καθόσον:

1. Η εκδότρια επιχείρηση «.....» βρισκόταν σε πλήρη αδυναμία άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, καθόσον ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της ήταν χρήστης σκληρών ναρκωτικών από νεαρή ηλικία, υπήρξε επί μακράν τρόφιμος ψυχιατρείων και αποτέλεσε εύκολο θύμα του προεξέχοντος πραγματικού φορέα της επιχείρησης που υποκρύπτεται και η εταιρεία χρησιμοποιήθηκε από αυτόν με αποκλειστικό σκοπό την μαζική παραγωγή και διακίνηση εικονικών τιμολογίων.
2. Ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της κατέθεσε ότι ουδέποτε συμμετείχε στη διαδικασία σύστασης της εταιρείας και ουδέποτε παρέλαβε βιβλία αυτής.
3. Η «.....» δεν άσκησε καμία εμπορική δραστηριότητα στη δηλούμενη ως έδρα της διεύθυνση, ούτε σε άλλο χώρο διότι ουδέποτε υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας, ούτε δήλωσε αποθηκευτικούς χώρους.
4. Από την αυτοψία που έγινε στον χώρο που είχε νοικιάσει η εταιρεία διαπιστώθηκε, ότι επρόκειτο για χώρο 20 τ.μ. στο δεύτερο όροφο πολυώροφης οικοδομής που μπορούσε να χρησιμοποιηθεί μόνο σαν γραφείο, ενώ επ' ουδενί δε μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών τους εξοπλισμούς καταστημάτων – εστιατορίων και ξενοδοχείων που φέρεται ότι ήταν το αντικείμενο της «.....». Συγκεκριμένα, ο θυρωρός ενημέρωσε τον έλεγχο ότι η επιχείρηση είχε νοικιάσει χώρο περίπου 20 τ.μ. στο δεύτερο όροφο, περίπου το έτος 1997 και μετά παρέλευσης μικρού χρονικού διαστήματος ξενοίκιασε το χώρο αυτό και αποχώρησε.
5. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική Φ.Π.Α. για καμία χρήση εκτός από την χρήση 1998.
6. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις παρακρατηθέντων φόρων ούτε και δηλώσεις ΦΜΥ. Δεν απασχολούσε προσωπικό γεγονός που επαληθεύτηκε και από το ΙΚΑ Ν. ΙΩΝΙΑΣ όπου δεν έχει ανοιχτεί καρτέλα εργαζομένων.
7. Η «.....» δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα και μηχανολογικό εξοπλισμό παρά το γεγονός ότι φέρεται με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία της να πραγματοποιεί κατασκευαστικές και λοιπές οικοδομικές εργασίες.
8. Δεν υπέβαλε ποτέ συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
9. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της προκύπτουν τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ (ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΓΠΣ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΓΠΣ)
2002	0,00	11.800,00
2003	0,00	201.459,96

2004	0,00	711.114,94
2005	0,00	49.544,23

Επομένως οι συναλλαγές που αναγράφονται στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία δεν είναι πραγματικές αλλά εικονικές γιατί όπως αποδείχθηκε από την έρευνα του ελέγχου η επιχείρηση «.....» δεν άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα και ο σκοπός της σύστασης της εν λόγω επιχείρησης υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση πλαστών και εικονικών τιμολογίων με απώτερο σκοπό την ιδιοποίηση μέρους ή ολόκληρων των συναλλαγών και του αναλογούντος ΦΠΑ ο οποίος δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο.

Γ) Την από 26/09/2012 Έκθεση έλεγχου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, από την οποία προκύπτει ότι: Τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν και διακινήθηκαν από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ:** από τις χρήσεις 2001 έως 2007 είναι εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία, καθόσον πρόκειται για ανύπαρκτη ουσιαστικά επιχείρηση καθώς:

1. Σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδος και Αττικής, η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στις διευθύνσεις στην Αθήνα και Κουκάκι.
2. Δεν απασχόλησε προσωπικό.
3. Δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ή μηχανήματα
4. Έχει εκδώσει κατ' εξακολούθηση πλήθος πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς έχει εξαντλήσει τα θεωρημένα Τ.Π.Υ. από τη χρήση 2000.
5. Τα στοιχεία που έχουν θεωρηθεί είναι χειρόγραφα, άνευ σειράς, ενώ τα στοιχεία που έχουν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ Δυτικής Ελλάδος και από το ΣΔΟΕ Αττικής, ήταν μηχανογραφικά και ειδικά τα Τ.Π.Υ. σειρά Β'.
6. Στα κατασχεθέντα μηχανογραφικά στοιχεία περιγράφεται ως αντικείμενο εργασιών του εκδότη «εισαγωγή και εμπορία μεταχειρισμένων ανταλλακτικών βαρέων οχημάτων – μηχανημάτων επισκευές – μετατροπές» ενώ σύμφωνα με τη δήλωση έναρξης εργασιών του στη ΔΟ.Υ. αντικείμενο εργασιών του είναι οι «οικοδομικές εργασίες».
7. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2002 και μετά.
8. Δεν έχει υποβάλει ποτέ δηλώσεις Φ.Π.Α. περιοδικές ή εκκαθαριστικές.
9. Δεν έχει υποβάλει ποτέ συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
10. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της προκύπτουν τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΓΠΣ)
2001	130.992,75
2002	331.387,49
2003	80.600,00
2004	79.430,00
2005	0,00

2006	54.488,00
Σύνολο	676.898,24

- Από το με αριθμ. πρωτ./22-01-2010 πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του Δήμου Αθηναίων, προκύπτει ότι ο έχει αποβιώσει στις 13/07/2007 και ότι πριν το θάνατό του έχει γίνει μεταγλώττιση του επιθέτου του από σε

- Από τον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων του Υπ. Οικονομικών, προέκυψε ότι ο του, ΑΦΜ:....., στις 18-07-2006 ζήτησε και του χορηγήθηκε άλλο ΑΦΜ από τη Δ.Ο.Υ. ως του με ΑΦΜ:και στις 18-12-2006 έκανε έναρξη εργασιών «χονδρικό εμπόριο επαγγελματικών ηλεκτρολογικών και ηλεκτρονικών μηχανημάτων, συσκευών και υλικών».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την επικαλούμενη από μέρους του καλή πίστη. Τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 478/1998), στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, για τη παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 τριών (3) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 24.999,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.499,82 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και τεσσάρων (4)) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 26.069,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.692,42 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ. .../2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

Β) Ως προς την με αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004).

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) ...

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

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 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 01/01-31/12/2004,

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης τριών (3) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 24.999,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.499,82 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και τεσσάρων (4)) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 26.069,00 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 4.692,42 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:και στην υπ' αριθμ./15-03-2005 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2005, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 136.734,12€ οπότε προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολό τους ανέρχεται σε ποσοστό 37,35% επί των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης [(24.999,00+26.069,00)/136.734,12].

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή, για το οικονομικό έτος 2005 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.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004).

Γ) Ως προς την με αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):

«3. 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 Δ.Ο.Υ. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32§1 περιπτ. β του ν. 2859/2000:

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

α) ...

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

Επειδή, εν προκειμένω τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, για το οικονομικό έτος 2005 βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τις **φορολογητέες εκροές** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 και δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ **φορολογητέες εισροές** κατά το μέρος της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 καθαρής αξίας 51.068,00€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 9.192,24€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1β του ν. 2859/2000 και ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., η υπ' αριθμ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου.

Δ) Ως προς την με αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 (άρθρο 6 ν.2523/1997 και άρθρο 55§2δ ν.4174/2013).

Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε

έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

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

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων εξέπεσε φόρο εισροών με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα εξέπεσε ΦΠΑ ποσού 9.192,24€ με βάση εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, ορθώς του επιβλήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97, ήτοι ποσού 9.192,24€ Χ3 = 27.576,72€ τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2015 α) έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), β) έκθεση μερικού φορολογικού επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 οικονομικού έτους 2005, γ) έκθεση μερικού φορολογικού επανελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και δ) έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α και προστίμου ΦΠΑ αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν τον αφορούν και ουδέν πρόστιμο θα έπρεπε να του επιβληθεί είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ

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

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

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 συνολικού ποσού: **20.427,20 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	27.642,03 €
Τέλη χαρτοσήμου	4,32 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	0,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	33.170,44 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	5,18 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	1,03 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.823,86 €
----------------------------	--------------------

γ) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	11.161,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.393,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.554,66 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ποσού: 27.576,72 €

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).