



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 02/02/2016

Αριθμός απόφασης: 275

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 **05/10/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή α) της .. του ..., **ΑΦΜ:** ..., κατοίκου ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της οδού ..., β) του ... του ..., **ΑΦΜ:** ..., κατοίκου ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της οδού ... και γ) της επιχείρησης με επωνυμία «...», **ΑΦΜ:** ..., με έδρα στην ΑΘΗΝΑ επί της οδού ... κατά:

α) του υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

β) του υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

γ) της υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

δ) της υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

- ε) της υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- στ) της υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- ζ) του υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- η) του υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. α) τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- β) τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- γ) την υπ' αριθμ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- δ) την υπ' αριθμ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- ε) την υπ' αριθμ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- στ) την υπ' αριθμ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- ζ) τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- η) τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/97), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,
- των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 02/07/2015 και 07/07/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την από 26/01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05/10/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής

α) της ... του ..., **ΑΦΜ:** ..., β) του ... του ..., **ΑΦΜ:** ..., και γ) της επιχείρησης με επωνυμία «....», **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 τον υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» πρόστιμο συνολικού ποσού 40.008,60 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97.
- 2) Με τον υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «....» πρόστιμο συνολικού ποσού 140.264,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97.

- 3) Με την υπ' αριθ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης φόρος ποσού 11.402,74€, τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 422,45€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 84,49€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 13.683,29€ πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 506,94€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 101,39€, ήτοι συνολικό ποσό 26.201,30€. Σημειώνεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται με αριθμό .../15, αντί του ορθού/15.
- 4) Με την υπ' αριθ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης φόρος ποσού 23.526,84€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 28.244,21€, ήτοι συνολικό ποσό 51.781,05 €.
- 5) Με την υπ' αριθ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης Φ.Π.Α ποσού 7.768,04€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 9.321,65€, ήτοι συνολικό ποσό 17.089,69 €.
- 6) Με την υπ' αριθ. .../2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης Φ.Π.Α ποσού 17.583,88€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 21.100,66€, ήτοι συνολικό ποσό 38.684,54 €.
- 7) Με τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 10.802,31 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 32 §1β του Ν 2859/2000 περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/97.
- 8) Με τον υπ' αριθμ. .../2015 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 39.072,09 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του Ν 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων 32§1β του Ν 2859/2000 περί ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/97.

1) Ως προς τη φορολογία ΚΒΣ

Οι υπ' αριθμ./2015 και .../2015 Οριστικοί Προσδιορισμοί Προστίμου Κ.Β.Σ εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 02/07/2015 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε

κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. .../27-11-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτίας της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αριθμ. ΕΜΠ .../15-10-2008 Δελτίο Πληροφοριών για λήπτες εικονικών στοιχείων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων Αθηνών.

Οι παραβάσεις για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004** αφορούν στη λήψη από την ελεγχόμενη επιχείρηση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολό τους, αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 880,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ..., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 9 του ν. 2523/1997 με συντελεστή βαρύτητας (2) και συγκεκριμένα των κάτωθι στοιχείων:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Τ.Π. –Δ.Α.	1557/09-11-2004	5.493,90 €	988,90 €	6.482,80 €
2	Τ.Π. –Δ.Α.	1566/12-11-2004	4.951,60 €	891,29 €	5.842,89 €
3	Τ.Π. –Δ.Α.	1557/22-11-2004	4.660,40 €	838,87 €	5.499,27 €
4	Τ.Π.	832/24-11-2004	4.898,40€	881,71 €	5.780,11 €
		ΣΥΝΟΛΟ:	20.004,30 €	3.600,77 €	23.605,74 €

Οι παραβάσεις για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2005** αφορούν στη λήψη από την ελεγχόμενη επιχείρηση δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολό τους, αξίας εκάστου μεγαλύτερης των 880,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ..., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 9 του ν. 2523/1997 με συντελεστή βαρύτητας (2) και συγκεκριμένα των κάτωθι:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Τ.Π. –Δ.Α.	1619/01-03-2005	5.791,60 €	1.042,49 €	6.893,09 €
2	Τ.Π. –Δ.Α.	1621/03-03-2005	5.690,00 €	1.024,20 €	6.714,20 €
3	Τ.Π. –Δ.Α.	1623/04-03-2005	3.808,80 €	685,58 €	4.494,38 €
4	Τ.Π. –Δ.Α.	1625/07-03-2005	5.305,00 €	954,90 €	6.259,90 €
5	Τ.Π. –Δ.Α.	1627/11-03-	4.800,00 €	864,00 €	5.664,00 €

		2005			
6	Τ.Π. –Δ.Α.	1630/14-03-2005	4.710,10 €	847,82 €	5.557,92 €
7	Τ.Π. –Δ.Α.	1705/01-06-2005	4.458,00 €	847,02 €	5.305,02 €
8	Τ.Π. –Δ.Α.	1708/03-06-2005	4.054,00 €	770,26 €	4.824,26 €
9	Τ.Π. –Δ.Α.	1711/07-06-2005	4.056,00 €	770,64 €	4.826,64 €
10	Τ.Π. –Δ.Α.	1714/09-06-2005	5.664,00 €	1.076,16 €	6.740,16 €
11	Τ.Π. –Δ.Α.	1716/10-06-2005	5.456,00 €	1.036,64 €	6.492,64 €
12	Τ.Π. –Δ.Α.	1717/13-06-2005	4.740,00 €	900,60 €	5.640,60 €
13	Τ.Π. –Δ.Α.	1719/15-06-2005	3.738,00 €	710,22 €	4.448,22 €
14	Τ.Π. –Δ.Α.	1721/17-06-2005	3.753,00 €	713,07 €	4.466,07 €
15	Τ.Π. –Δ.Α.	1722/20-06-2005	4.107,50 €	780,43 €	4.887,93 €
		ΣΥΝΟΛΟ:	70.132,00 €	13.024,03 €	83.156,03 €

2) Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Οι υπ' αριθμ..../15 και/15 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 και 2006 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ..., βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 02/07/2015 Έκθεσης Επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 68§2 του ν.2238/1994) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. .../1104/27-11-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα, ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. ..., λαμβάνοντας υπόψη ότι :

Α) Η επιχείρηση «...» έχει περαιώσει για τα οικον. έτη 2005 και 2006 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004.

Β) Το με αριθμ. ΕΜΠ .../15-10-2008 Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων Αθηνών για λήπτες εικονικών στοιχείων, το οποίο αποτελεί νέο στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και οι χρήσεις αυτές επανελέγχονται με τις γενικές διατάξεις.

Γ) Η επιχείρηση υπέπεσε στη **διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2004** σε τέσσερις (4) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.004,30 ευρώ πλέον ΦΠ.Α. 3.600,77 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ... και

στη **διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2005** σε δέκα πέντε (15) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 70.132,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ. 13.024,03 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ...

έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 **ανακριβή** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3,4,6 και 7 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των οικονομικών ετών 2005 και 2006 (διαχειριστικές περιόδοι 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005), ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

3) Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που αναγράφονται στην από 07/07/2015 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 και συγκεκριμένα:

α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και

β) από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών κατά το μέρος της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους αξίας 20.004,30 και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 3.600,77€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 και αξίας 70.132,00 € και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 13.024,03€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005.

4) Ως προς το Πρόστιμο του Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997)

Οι υπ' αριθμ. .../15 και .../15 προσβαλλόμενοι Οριστικοί Προσδιορισμοί Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 07/07/2015 Έκθεσης Ελέγχου 3/Πλάσιου Προστίμου Φ.Π.Α., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία στις χρήσεις 2004 και 2005 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη εταιρεία:

στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.004,30 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ... και διενέργησε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ. ποσού 3.600,77 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 (3.600,77 Χ3 = 10.802,31€).

και **στη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2005** έλαβε και καταχώρησε δέκα πέντε (15) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 70.132,00 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ... και διενέργησε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ. ποσού 13.024,03 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 ($13.024,03 \times 3 = 39.072,09\text{€}$).

Οι προσφεύγοντες, ως ομόρρυθμοι εταίροι της λυθείσας ελεγχόμενης εταιρείας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έχει παραγραφεί το Δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου στις χρήσεις 2004 και 2005 καθώς η ελεγχόμενη εταιρεία έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις αυτές.
2. Μη νόμιμος ο έλεγχος γιατί δεν συμπεριελήφθησαν τα στοιχεία ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη στα οικονομικά έτη 2005 και 2006, αφού ήταν γνωστά στη φορολογική αρχή τα επίμαχα τιμολόγια της επιχείρησης ... με ΑΦΜ: ... βάσει της έκθεσης κατάσχεσης και του εμπιστευτικού με αριθμ. πρωτ. .../15-10-2008. Δηλαδή, τα επίμαχα τιμολόγια έπρεπε να περαιωθούν και να συμπεριληφθούν στην περαίωση σύμφωνα με το νόμο 3888/2010 χωρίς να εκδοθούν πράξεις επιβολής προστίμου, ως ο νόμος ορίζει.
3. Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν λόγω μη ορθής σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης.
4. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Η ελεγχόμενη επιχείρηση τελούσε σε καλή πίστη. Η επιχείρηση ... έφερε όλα τα εξωτερικά στοιχεία της νομίμως εμπορευόμενης επιχείρησης, τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια αγαθά σχετίζονται απόλυτα με την επιχειρηματική δραστηριότητα της Ο.Ε., όταν ήταν σε λειτουργία.
5. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων, καθώς η απόρριψη του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, αποτελεί την έσχατη και αναπόφευκτη λύση, όταν δηλαδή, δεν υφίσταται καμία απολύτως δυνατότητα λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου. Ειδικά, στην περίπτωση τους τα επίμαχα τιμολόγια δεν είναι εικονικά και οι συναλλαγές τους είναι πραγματικές, ως εκ τούτου μη νομίμως η φορολογική αρχή προχώρησε σε απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβή.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν στις συνταγματικές αρχές της ισότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της χρηστής διοικήσεως δηλαδή της αγαθής κρίσεως, καθώς το σκεπτικό του ελέγχου όντας υποθετικό, αυθαίρετο, εσφαλμένο και αναιτιολόγητο, ευρίσκεται πολύ μακράν από του να θεμελιώνει, έστω και στοιχειωδώς, την πορισματική του διαπίστωση ότι δήθεν τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά και καλύπτουν εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση γ' του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004:

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94, 279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέρχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή, εν προκειμένω, η ελεγχόμενη εταιρεία έχει περαιώσει τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, με τη διαδικασία του αυτοελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ΕΜΠ .../15-10-2008 Δελτίο Πληροφοριών για λήπτες εικονικών στοιχείων στη Δ.Ο.Υ. ... (αριθμ. πρωτ. .../04-11-2008).

Επειδή, από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν. 2238/94 και του άρθρου 49 του Ν 2859/2000, και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... που αφορούν τις χρήσεις 2004 και 2005 εκδόθηκαν την 28/07/2015 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 04/09/2015, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληγε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των υπό κρίση χρήσεων, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.3888/2010 (Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις), ορίζεται ότι:

«1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3296/2004, ορίζεται ότι:

«Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

Επειδή η εταιρεία "...", ΑΦΜ ..., έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13- 17 του ν. 3296/2004 για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006, θεωρείται σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις ως ελεγμένη για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους 01/01- 31/12/2004 και 01/01- 31/12/2005. Επομένως ορθώς τα οικονομικά έτη 2005 και 2006, δεν συμπεριελήφθησαν στο με αριθμό/1.11.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, με την αποδοχή του οποίου η ως άνω εταιρεία περαίωσε τα οικονομικά έτη 2004, 2009 και 2010. Κατόπιν τούτων και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004, το με αριθμό πρωτοκόλλου .../15.10.2008 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠΕΕ Αθηνών, αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν. 2238/1994 και 49§3 του ν. 2059/2000, για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006, τα οποία επανελέγχονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ο σχετικός δε ισχυρισμός των προσφευγόντων περί υπαγωγής των επίμαχων τιμολογίων στο ν. 3888/2010, είναι αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων,

με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα.

Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής.»

Επειδή εν προκειμένω, για την κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε η από 15/01/2009 Έκθεση Κατάσχεσης – Πρωτόκολλο Παραλαβής την οποία συνυπογράφουν ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. ..., ..., που διενήργησε το φορολογικό έλεγχο με βάση την με αριθμό .../12-11-2008 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και ο εκπρόσωπος της ελεγχόμενης επιχείρησης

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί πλημμέλειας της έκθεσης κατάσχεσης είναι αβάσιμος.

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 εκππτώσεις 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, στο άρθρο 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) οκτακοσίων ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή

μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

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, από την από 02/07/2015 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ...
...,

Α) Στο κεφάλαιο **ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ** προκύπτει ότι:

Ο ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε:

στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σε τέσσερις (4) φορολογικές παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολό τους, ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.004,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.600,77 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης ..., Εμπόριο Επεξεργασία Εκτύπωση Χάρτου, ΑΦΜ: ... κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 9 του ν. 2523/1997 και

στη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2005 σε δέκαπέντε (15) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 70.132,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13.024,03 € εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΑΦΜ: ... κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων

των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5 και 9 και 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97, οι οποίες παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 και 9 του ν. 2523/1997.

Β) Στο κεφάλαιο *ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΡΕΥΝΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ...- ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ* προκύπτει ότι:

Η επιχείρηση ..., ΑΦΜ: ..., πλέον του ότι δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, ήταν -κατ' ουσίαν - ανύπαρκτη επαγγελματικά καθότι και κυρίως:

1. Ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε σε όλες τις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις.
2. Σύμφωνα με το αρχείο της Δ.Ο.Υ. ..., δεν βρέθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που να αποδεικνύουν απασχόληση προσωπικού.
3. Σύμφωνα με τη ΓΓΠΣ, Δ/ση ΚΕΠΥΟ, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών από ενάρξεως της έως τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου
4. Ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες.
5. Σύμφωνα με την Δ/ση Τελωνείων Αττικής, ουδέποτε πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών.
6. Σύμφωνα με το τμήμα VIES της 14^{ης} Δ/ΝΣΗΣ ΦΠΑ, πραγματοποίησε δύο (2) μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ιταλία το έτος 2005 συνολικής αξίας εμπορευμάτων 14.745,00€. Τα εν λόγω εμπορεύματα είναι αδύνατο να καλύψουν τις πωλήσεις της επιχείρησης, αφού μόνο κατά τη χρήση 2005, σύμφωνα με τις καταστάσεις της ΓΓΠΣ, οι συνολικές πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 3.647.510€.
7. Αναφορικά με τη διακίνηση των εμπορευμάτων, αυτή φέρεται ότι πραγματοποιήθηκε με τα με αριθμ. ... και ... Ι.Χ. οχήματα τα οποία φέρονται να διακίνησαν τεράστιες ποσότητες τόσο σε πλήθος όσο και σε όγκο εμπορευμάτων την ίδια χρονική στιγμή σε εντελώς διαφορετικά σημεία της Επικράτειας.
8. Αναφορικά με τον τρόπο πληρωμής των ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως της ... φέρονται να έχουν εξοφληθεί σχεδόν στο σύνολό τους με μετρητά.

Κατά συνέπεια η επιχείρηση ... δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και επομένως όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι στο σύνολό τους ΕΙΚΟΝΙΚΑ για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση, τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν κατέθεσε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού των προσφευγόντων περί καλής πίστης.

Κατόπιν τούτων ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... προέβη στην έκδοση των αριθμ. .../28-07-2015 και .../28-07-2015 προσβαλλόμενων Οριστικών Προσδιορισμών Προστίμου Κ.Β.Σ..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/07/2015 έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις Προστίμου Κ.Β.Σ. , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες καθ' όσον πλημμελώς στοιχειοθετείται στην οικεία έκθεση η αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας είναι αβάσιμος.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.».

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 οριζόμενων 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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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

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

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

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

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

α) 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.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος

των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1 και 2γ του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) :

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α. ...

β. ...

γ. Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των πιστώσεων και των δανείων, 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§§1 και 2 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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α. Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β. Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ. Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. 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 εξωλογιστικού 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, εν προκειμένω,

- στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004,

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 20.004,30€ και στην υπ' αριθμ. .../06-04-2005 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2005, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 263.646,47€ οπότε προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολό τους ανέρχεται σε ποσοστό 7,59% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ($20.004,30/263.646,47 \times 100$) και

- στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005,

Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης δέκα πέντε (15) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 70.132,00 και στην υπ' αριθμ. .../31-03-2006 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2006, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 299.990,09€, οπότε προκύπτει ότι η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εικονικών στο σύνολό τους ανέρχεται σε ποσοστό 23,38% επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ($70.132,00/299.990,09 \times 100$)

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή, για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94, τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και των στοιχείων είναι αβάσιμος.

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 περιέρχονται 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, τα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, στη φορολογία εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 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 20.004,30€ και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 3.600,77€ και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 καθαρής αξίας 70.132,00 € και του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ 13.024,03€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1β του ν. 2859/2000.

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, η ελεγχόμενη εταιρεία εξέπεσε φόρο εισροών με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα εξέπεσε ΦΠΑ ποσού 3.600,77€ και ποσού 13.024,03€ με βάση εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, ορθώς της 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 3.60,77€ X3 = 10.802,31€ τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 και ποσού 13.024,03€ X3 = 39.072,09€ τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02/07/2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 και 2006, στην από 07/07/2015 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 και στην από 07/07/2015 έκθεση ελέγχου 3/πλάσιου προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α και προστίμου ΦΠΑ αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις αντιβαίνουν τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της χρηστής διοίκησης είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/10/2015 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων α) του ... , με ΑΦΜ: ..., β) του ... , με ΑΦΜ: ... και γ) της εταιρείας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ: ..., ως ομόρρυθμων εταίρων της λυθείσας εταιρείας «...» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου ελεγχόμενης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

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

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 συνολικού ποσού: **40.008,60 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φόρος Εισοδήματος	11.402,74 €
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	422,45 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	84,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.683,29 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	506,94 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών	101,39 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.201,30 €

γ) Φ.Π.Α.:

Φ.Π.Α	7.768,04 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.321,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.089,69 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997: 10.802,31 €

2. Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005-31/12/2005:

α) **Κ.Β.Σ.**

Πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 συνολικού ποσού: **140.264,00 €**

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φόρος Εισοδήματος	23.536,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	28.244,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.781,05 €

γ) Φ.Π.Α.:

Φ.Π.Α	17.583,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	21.100,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.684,54 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997: 39.072,09 €

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
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).