



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 02/02/2016

Αριθμός απόφασης: 272

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ. :

α. Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

β. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2013,

γ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και

δ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της υπ' αριθμ :

α. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,

β. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2013,

γ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και

δ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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:

α. Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικού ποσού 2.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§8 και 10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

1. Λήψη από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 941,90 € πλέον Φ.Π.Α. 216,64 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ, ως κάτωθι :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος Παρ/κού	ΗΜΕΡ.	No	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 23%
1	 ΤΟΥ	Τ-Δ.Α.		...	941,90 €	216,64 €
ΣΥΝΟΛΟ:					941,90 €	216,64 €

2. Λήψη από τον προσφεύγοντα δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής εικονικής καθαρής αξίας 400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 92,01 €, έκδοσης της επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ, ως κάτωθι :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος Παρ/κού	ΗΜΕΡ.	No	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 23%
1	 ΤΟΥ	Τ-Δ.Α.		...	222,30 €	51,13 €

2	 ΤΟΥ	Τ-Δ.Α.		...	177,70 €	40,88 €
ΣΥΝΟΛΟ:					400,00 €	92,01 €

β. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.532,68 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.924,84 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 475,51 €, ήτοι συνολικό ποσό 4.933,03 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

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

γ. Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 φόρος ποσού 7.601,91 € πλέον 7.735,95 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 15.355,86 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

δ. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2012, πρόστιμο ποσού 925,95 ευρώ (308,65 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 308,65 € βάσει ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου και δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.341,90 €, με εκδότη την επιχείρηση «..... του», ΑΦΜ Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις α) ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), β) ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 ν. 2238/94 και γ) ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθεμένης Αξίας ν. 2859/2000 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στον προσφεύγοντα υπήρξε η από Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης και το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Κατόπιν των

ως άνω, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2012.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – έλλειψη αποδείξεων :

Σύμφωνα με τους θεμελιώδεις κανόνες της απόδειξης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 144-148 και 186 ΚΔΔ, ο φέρων το βάρος της απόδειξης διάδικος, μόνο με θετικές και άμεσες αποδείξεις δύναται να ανταποκριθεί στο βάρος αυτό. Στην προκειμένη περίπτωση, το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει ο έλεγχος, είναι ότι έχει υποπέσει στην παράβαση της λήψης «ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» με σκοπό τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος της επιχείρησής του αλλά και την μείωση του οφειλόμενου Φ.Π.Α. Τα ανωτέρω όμως δεν ευσταθούν αφού τα εμπορεύματα τα οποία αγόρασε από την επιχείρηση «..... του» ΑΦΜ, επωλήθησαν στην επιχείρηση με το ΤΙΜ. ΠΩΛ. (ΔΑ). Την συναλλαγή με την επιχείρηση «..... του» ο έλεγχος την θεωρεί εικονική αλλά θεωρεί κανονική την συναλλαγή με την τα παραστατικά της αγοράς αλλά και της πώλησης των συγκεκριμένων εμπορευμάτων, όπως ομολογεί η φορολογική αρχή, είναι καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησής του οπότε όπως γίνεται αντιληπτό οι φόροι απεδόθησαν κανονικά στο Ελληνικό Δημόσιο.

2. Η φορολογική αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των παραστατικών στοιχείων δεν πραγματοποίησε κανένα έλεγχο ως προς την εικονικότητα αυτών, ούτε και κλειστή αποθήκη, αλλά στηρίχθηκε και αρκέστηκε σε διαπιστώσεις, οι οποίες ενδεχομένως συνιστούν νόμιμο λόγο καταλογισμού άλλων παραβάσεων, δεν αποδεικνύουν όμως την εικονικότητα των συναλλαγών με την έννοια της ανυπαρξίας αυτών. Ειδικότερα το γεγονός της αγοράς των κοσμημάτων και της μεταφοράς αυτών στο κατάστημα και η εν συνεχεία μεταφορά και πώληση αυτών στην εταιρεία οι όποιες πράξεις έγιναν με νόμιμα παραστατικά στοιχεία θεωρημένα από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. αποδεικνύουν την πραγματικότητα των συναλλαγών σύμφωνα με την υπ'αριθμ. 212/98 απόφαση του ΣτΕ.

3. Σύμφωνα με την υπ'αριθμ. 386/30-9-1999 απόφαση του Ν.Σ.Κ. για τον χαρακτηρισμό στοιχείου ως εικονικού είναι αναγκαίος και ο σκοπός της φοροδιαφυγής συνιστάμενος στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή στην διόγκωση των προς έκπτωση δαπανών, προϋποθέτει δηλαδή την ύπαρξη δόλου για την έκδοση και την λήψη του εικονικού παραστατικού στοιχείου. Στην περίπτωση του, ως ισχυρίζεται, τα εμπορεύματα αγοράστηκαν και πωλήθηκαν από την επιχείρησή του και τα έσοδα τα προερχόμενα εκ της πωλήσεως αυτής καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησής του, γεγονός άλλωστε που βεβαιώνει και ο φορολογικός έλεγχος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν.186/1992 :

«2. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να **στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού** ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται

εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97

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

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 με το πρώτο εδάφιο της περιπτ. β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«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 ιδιαίτερη 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) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία **αυτοτελούς παράβασης** και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 §8 του ν 2523/1997 :

« 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 2 περ. α' υποπερ. α.β. του ν 2523/1997:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α` και η` της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.»

Επειδή με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 πρόστιμο συνολικού ποσού 2.400,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§8 και 10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 και 55, 62 & 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997, καθόσον ο προσφεύγων υπέπεσε σε παραβάσεις :

1. Λήψης ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 941,90 € πλέον Φ.Π.Α. 216,64 € και

2. Λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής εικονικής καθαρής αξίας 400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 92,01 €,

έκδοσης της επιχείρησης «..... του», ΑΦΜ

Επειδή τα επίμαχα υπ' αριθμ.,καιφορολογικά στοιχεία (Τ-Δ.Α.) αναγράφουν ως τόπο αποστολής την έδρα του εκδότη και ως τόπο προορισμού την έδρα του παραλήπτη, δεν αναγράφουν ώρα έναρξης αποστολής και αριθμό μεταφορικού μέσου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παρ. 1 και 16 παρ. 1 το συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς **συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή** και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

Επειδή αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσαν η από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Σ.Δ.Ο.Ε. και και το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών : «*Συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας την σε συνδρομή της Δ/σης Ασφαλείας κατά τη διενέργεια ελέγχου στην επιχείρηση «..... τ. με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ* διαπιστώσαμε ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε εκδώσει τρία (3) φορολογικά στοιχεία, προς την επιχείρηση «..... τ.»,, με Α.Φ.Μ:, αρμοδιότητας της .. Δ.Ο.Υ

Τα προαναφερόμενα (εμπορεύματα) ενώ είχαν πωληθεί με βάση τα φορολογικά στοιχεία, βρέθηκαν μετά από έρευνα της Δ/σης Ασφαλείας με την παρουσία Δικαστικού λειτουργού και με την δική μας συνδρομή στην οικία της κ. στο του νομού επί της οδού, συγγενικό πρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης. Μετά από την σύνταξη πρωτοκόλλου ποσοτικής καταμέτρησης, τα δεσμεύσαμε και τα παραλάβαμε σύμφωνα με το αριθμ. Υ.Σ.Ε.- απόδειξη δέσμευσης.

Επειδή υπάρχουν ενδείξεις εικονικότητας στην συναλλαγή, παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν ο αγοραστής έχει στην κατοχή του τα προαναφερόμενα είδη και εάν έχει καταχωρήσει τα φορολογικά στοιχεία (Δελτία αποστολής –Τιμολόγια πώλησης) στα τηρούμενα βιβλία.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., του ελεγκτού της του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, του διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ Π.Δ. στην εκδότηρια αυτών επιχείρηση που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ., και, όσο και του συνόλου των διαπιστώσεων το ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα – λήπτρια επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, **από τον διενεργηθέντα από το ΣΔΟΕ Π.Δ. έλεγχο στην εκδότηρια** του, ΑΦΜ, και σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ., και όλα τα είδη κοσμήματα που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. Δ.Α.-Τ.Π., τα έξι (6) πρώτα είδη- κοσμήματα που αναφέρονται στο με αριθμ. Δ.Α.-Τ.Π., καθώς και τα τρία (3) πρώτα είδη- κοσμήματα που αναφέρονται στο με αριθμ. Δ.Α.-Τ.Π., αν και φέρεται ότι με τα ανωτέρω στοιχεία επωλήθησαν στον κ., στις αντίστοιχες ημερομηνίες που αναγράφουν αυτά, φερόμενη και ως ημερομηνία διακίνησής τους, την ημέρα του ελέγχου (07-06-2012) βρέθηκαν και καταμετρήθηκαν στην οικεία της κας (Σχετικό Πρωτόκολλο Καταμέτρησης) και ο έλεγχος έκρινε ότι το υπ' αριθμ. Δ.Α.-Τ.Π., είναι εικονικό στο σύνολό του, καθόσον αφορά συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της και τα υπ' αριθμ. και Δ.Α.-Τ.Π. είναι μερικώς εικονικά, με αξία εικονικότητας 222,30 € (πλέον Φ.Π.Α. 51,13 €) και 177,70 € (πλέον Φ.Π.Α. 40,88 €) αντίστοιχα.

Επιπλέον, **από τον διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. έλεγχο στον προσφεύγοντα** προκύπτουν με επαρκή στοιχεία, με σαφήνεια και πληρότητα, τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών και η λήψη του επίμαχου εικονικού στο σύνολό του και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και συγκεκριμένα :

- Κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος παροχής πληροφοριών, ο έλεγχος προέβη σε παραλαβή των τηρούμενων βιβλίων (Απόδειξη παραλαβής) που προσκόμισε ο προσφεύγων.
- Κατόπιν της με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντος με την οποία δήλωσε ότι «τα τιμολόγια,, της περιέχουν εμπορεύματα που παρέλαβα και τα οποία με το τιμολόγιο δελτίο αποστολής καθαρίστηκαν στην και παρέλαβα καθαρό χρυσό 94,00 γραμμάρια και πωλήθηκαν», ο έλεγχος :
 - προέβη σε παραλαβή των προσκομισθέντων στοιχείων-τιμολογίων (Απόδειξη παραλαβής) εκδόσεως διαφόρων προμηθευτών του, που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος εκδόθηκαν για την αγορά των εμπορευμάτων που αναφέρονται στο με αριθμ. δελτίο αποστολής εκδόσεως του ιδίου προς την εταιρεία προκειμένου αυτά να σταλούν για καθαρισμό (λιώσιμο, ανάλυση και διαχωρισμό όπως αναφέρεται στο υπ' αριθμ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της) και μεταξύ των οποίων στοιχείων περιλαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του και τα επίμαχα υπ' αριθμ. και Δ.Α.-Τ.Π.
 - απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο προς το ΣΔΟΕ ΠΔ προκειμένου να διευκρινίσει αν τα συγκεκριμένα εμπορεύματα που περιέχονται στα τρία επίμαχα παραστατικά (Δ.Α.-Τ.Π.) εκδόσεως της

....., θα μπορούσαν να αποσταλούν στην εταιρεία από τον ελεγχόμενο στις 08/06/2012.

- Στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφο-απάντηση του ΣΔΟΕ ΠΔ, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. και η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ. καιαναφέρεται ότι :

«...η δέσμευση των αναφερόμενων αγαθών πραγματοποιήθηκε από την υπηρεσία μας την **7-6-2012** με το με αρ. Υ.Σ.Ε. –ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΔΕΣΜΕΥΣΗΣ, όπως αναλυτικά αναφέρει και η από έκθεση ελέγχου.

Τα δεσμευθέντα αγαθά όπως αυτά αναφέρονται στα εκδοθέντα Τ-Δ.Α., φέρονται να έχουν πωληθεί από την επιχείρηση «..... Τ.»,, με Α.Φ.Μ. στην επιχείρηση «..... Τ.», εμπόριο κοσμημάτων,, με ΑΦ.Μ., με τα με αρ.,& Τ.Δ.Α.

Στο με αριθμ. πρωτ: υπόμνημά της, που κατέθεσε στην υπηρεσία μας η πωλήτρια και ελεγχόμενη επιχείρηση αναφέρει με σαφήνεια μεταξύ άλλων, ότι : «...ο κ. πέρασε από το σπίτι της (της, συγγενής μου και συνεργάτιδά μου) πήρε τα τιμολόγια και δυστυχώς ξέχασε να πάρει τα κοσμήματα...».

Από το χρόνο πώλησης των αγαθών (11-5-2012) μέχρι την ημέρα δέσμευσης αυτών από τον έλεγχο (7-6-2012) λόγω της ιδιαίτερης ιδιότητας που φέρουν τα αγαθά (χρυσός) που η αυξομείωση της τιμής του είναι καθημερινή, η παρέλευση του χρονικού διαστήματος είναι αρκετά μεγάλη για να διασφαλίσει το θεμιτό εμπορικό κέρδος από την συναλλαγή, ειδάλλως αυτή είναι ασύμφορη.

Την ημερομηνία, που αναφέρει ο λήπτης της φερόμενης συναλλαγής, (**8-6-2012**) και ότι τα δεσμευμένα αγαθά απέστειλε προς επεξεργασία και μάλιστα με συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο (Δ.Α Νο), αυτά ευρίσκοντο στην αποθήκη κατασχεθέντων της υπηρεσίας μας.

Με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό μας, έγινε «απόδοση-παραλαβή δεσμευθέντων» μετά από το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Τμ. Ασφαλείας ότι δεν αποτελούν προϊόντα κλοπής ή άλλης αξιόποινης πράξης».

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί. Συνεπώς, από τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι τα επίμαχα αγαθά κατά την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ημερομηνία (08/06/2012) ευρίσκοντο στην αποθήκη κατασχεθέντων του ΣΔΟΕ ΠΔ και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα απέστειλε προς επεξεργασία απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ. υπάρχει πραγματική διαπίστωση από τη φορολογική αρχή των αποδιδόμενων παραβάσεων, όπως καταγράφεται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σε αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και

συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διαπιστωθεισών παραβάσεων, **ήτοι την μη πραγματοποίηση των φερόμενων με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγών.**

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αποδείξεων και ότι η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε κανένα έλεγχο ως προς την εικονικότητα των παραστατικών στοιχείων αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' εδάφια πρώτο και δεύτερο της παρ.2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94: «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 της συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 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 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγρ. 2 εδάφιο πρώτο και 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.»

«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 ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή 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 με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ.γ' του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) (όπως τέθηκε και ισχύει με την παρ.2 άρθρ.7 Ν 3052/2002 (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) και με έναρξη ισχύος από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002), ορίζεται ότι :

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

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.»

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 30§4, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.6 άρθρ.31 ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006) :

«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 με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου περ. α' και β' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 8 άρθρου 31 του ν.3522/2006 με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006. Με το άρθρο 35§1 του ν.3522/2006 ως επιεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα ανέλεγκτα έτη) ορίζεται ότι :

«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.»

Επειδή με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου περ. ε' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

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

α).....,

β).....,

γ).....,

δ).....,

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§8 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 7§6 ν.3052/2002, (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002, ορίζεται ότι :

«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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 ν. 2238/94 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υφίσταται η με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 12.000,00 €, καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών συνολικής αξίας (12.870,00 €), η οποία έγινε αποδεκτή με την υπ'αριθμ. αίτηση αποδοχής της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ'όψιν ότι για το οικονομικό έτος 2013 :

- Ο προσφεύγων υπέπεσε σε **παραβάσεις λήψης ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου** συνολικής καθαρής αξίας 941,90 € και **δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων** συνολικής εικονικής καθαρής αξίας 400,00 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
- Όπως προαναφέρθηκε υφίσταται η με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 12.000,00 €, καθόσον υπέπεσε σε **παραβάση μη έκδοσης στοιχείων με άγνωστο πλήθος συναλλαγών συνολικής αξίας (12.870,00 €),**

ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για το οικονομικό έτος 2013, ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και ορθώς ο προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών του οικονομικού έτους 2013 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94 αντίστοιχα.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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 τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

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

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

Επειδή η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2012 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/97 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.**»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου ποσού 308,65 € με βάση ένα (1) εικονικό στο σύνολό του και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.341,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και συνεπώς ορθώς με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97.

Επειδή η λήψη των επίμαχων Δ.Α. – Τ.Π. (ενός εικονικού στο σύνολό του και δύο μερικώς εικονικών) και η καταχώρηση αυτών στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης είχε ως αποτέλεσμα η επιχείρηση να αυξήσει τις δαπάνες της, να εμφανίσει λιγότερα κέρδη και να μειώσει τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος. Επιπλέον, με αυτόν τον τρόπο, η επιχείρηση αύξησε το Φ.Π.Α. των εισροών της με συνέπεια την καταβολή μικρότερου ποσού Φ.Π.Α. ή εν προκειμένω τη δημιουργία μεγαλύτερου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μεταφερόμενου στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα παραστατικά της αγοράς και της πώλησης των συγκεκριμένων εμπορευμάτων είναι καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησής του, οπότε οι φόροι απεδόθησαν στο Ελληνικό Δημόσιο, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των από οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/20012

1. Πρόστιμο άρθρου 5§§8 και 10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 800,00 €
 2. Πρόστιμο άρθρου 5§§8 και 10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 800,00 €
 2. Πρόστιμο άρθρου 5§§8 και 10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 800,00 €
- Συνολικό Ποσό: 2.400,00 €**

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Διαφορά φόρου	2.532,68 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.924,84 €
Εισφορά αλληλεγγύης	475,51 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.933,03 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Διαφορά ΦΠΑ	7.601,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.753,95 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.355,86 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Ποσό: 925,95 € (308,65 € X 3)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).