



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.:
Αριθ. fax:

Αριθμός Απόφασης: 31 /25-01-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
- 2.** Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης -ΑΦΜ, με έδρα την του Νομού, **κατά της με αριθμό**

- 1)**2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2003 [διαχειριστική περίοδος 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003)].
- 2)**2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2004 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)].

- 3)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2005 [διαχειριστική περίοδος 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005)].
- 4)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2006 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 5)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2007 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].
- 6)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2008 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)].
- 7)2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2009 [διαχειριστική περίοδος 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009)].
- 8)2015 Οριστικής Πράξης προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2003 [διαχειριστική περίοδος 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003)].
- 9)2015 Οριστικής Πράξης προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2006 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 10)2015 Οριστικής Πράξης προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2007 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4. Την με ημερομηνία/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
5. Την με ημερομηνία σύνταξης/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης **-ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες **δέκα (10)** προσβαλλόμενες **Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό **264.096,94 €**, ως ακολούθως:

Με την

- 1) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ποσού 85.680,93 ευρώ.
- 2) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ποσού 412,79 ευρώ.
- 3) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 με την οποία δεν καταλογίστηκε φόρος σε βάρος του προσφεύγοντος .
- 4) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ποσού 41.246,99 ευρώ.

- 5) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ποσού 17.931,87 ευρώ.
- 6) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 με την οποία δεν καταλογίστηκε φόρος σε βάρος του προσφεύγοντος .
- 7) υπ'αριθμ.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 με την οποία δεν καταλογίστηκε φόρος σε βάρος του προσφεύγοντος .
- 8) υπ'αριθμ.2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου 86.329,80 ευρώ.
- 9) υπ'αριθμ.2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου 23.912,64 ευρώ.
- 10) υπ'αριθμ.2015 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου 8.581,92 ευρώ.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Κατά την χρήση 2003

α) την λήψη και χρήση οκτώ (8) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής και πλαστών, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 159.870,00, πλέον Φ.Π.Α. ευρώ 28,776,00, εκδόσεως «..... Α.Φ.Μ.», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 319.740,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.

β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997,

Κατά την χρήση 2006

α) την λήψη και χρήση έντεκα (11) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 41.952,00, πλέον Φ.Π.Α. ευρώ 7.970,88, εκδόσεως «.....Α.Φ.Μ.», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 188/92 {Κ.Β.Σ.} σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 83.904,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της

περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.

β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Κατά την χρήση 2007

α) την Λήψη και χρήση έξι (6) φορολογικών στοιχείων αξίας, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής, καθαρής αξίας ευρώ 15.056,00, πλέον Φ.ΠΑ ευρώ 2.860,64, εκδόσεως «..... ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 30.112,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.

β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος **ως ανακριβή** για τις χρήσεις **2003, 2006, και 2007** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. στ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίστηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1) Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επειδή

A) Σύμφωνα με την συναφή πάγια νομολογία, για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων απαιτείται σωρευτικά να συντρέχουν αφενός η διαπίστωση από τη Φορολογική Αρχή της εικονικότητας της συναλλαγής και αφετέρου η γνώση της εικονικότητας από τον λήπτη, καθόσον ο καλόπιστος λήπτης φορολογικών στοιχείων απαλλάσσεται από το πρόστιμο σύμφωνα με τη νομολογία. Ειδικότερα, στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία αυτά φέρονται ότι εκδόθηκαν, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας

B) Οι εκθέσεις ελέγχου που αφορούν τις επιχειρήσεις των εκδοτών των τιμολογίων, όσο και η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., είναι πλημμελώς αιτιολογημένες

Δ) ότι η ως άνω κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών είναι όλως αόριστη και ανατιολόγητη,

2) Έλλειψη των προϋποθέσεων κατ' άρθρο 30 του ΚΒΣ για την απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας ως ανακριβών .

3) Παράνομος ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (εκροών) με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα εισοδήματα στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τη συναφή νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ε.Ε.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του

πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια

ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα, αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. Στα παραπάνω στοιχεία της παρούσας ενότητας αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των υπό κρίση Τ.Π..

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει 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 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι.. «Στην περίπτωση εξάλλου της επιχείρησης «.....Α.Φ.Μ.», επισκέφθηκα προσωπικά την πρώτη φορά την επιχείρηση στο κατάστημα που διατηρούσε επί της οδού στον Θεσσαλονίκης. Ενόψει αυτού δεν είχα κανένα λόγο να μην εμπιστευθώ τον εν λόγω επιχειρηματία και ως εκ τούτου, όπως συνηθίζεται, στη συνέχεια οι παραγγελίες μου γινόταν τηλεφωνικά..» **δεν ευσταθεί** μιας και οι συναλλαγές με την συγκεκριμένη επιχείρηση ξεκίνησαν την **3-3-2006** (Τ-ΔΑ), ενώ από την από2011 πληροφοριακή έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η μίσθωση ξεκίνησε σε μεταγενέστερο χρόνο στις **15-01-2007**.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση στην χρήση 2003 πραγματοποίησε πλέον των κρινόμενων τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 159.870,00 ευρώ, οι οποίες αφορούσαν αγορές ελαστικών και λιπαντικών και επιπλέον διάφορα έξοδα 353.078,41 ευρώ, οι οποίες στην πλειοψηφία τους επίσης αφορούσαν αγορές ελαστικών και λιπαντικών .

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα επειδή ως προς την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» αυτή

1. Δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις μιας και ουδέποτε εγκαταστάθηκε στο μισθωμένο γραφείο της επί της οδού στην Θεσσαλονίκη, ενώ και δεν προέκυψε η λειτουργία της σε άλλη διεύθυνση.
2. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα , αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
3. Εξέδωσε συνολικά στις χρήσεις 2000-2007 φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις αξίας 9.580.093,83 ευρώ δίχως να έχει πραγματοποιήσει καμία αγορά.
4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την προσφεύγουσα επιχείρηση είναι και πλαστά
6. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος ως επαγγελματίας για τις χρήσεις 2001-2007, καθώς και Φ.Π.Α. Για τις ίδιες χρήσεις δεν υπέβαλλε και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών.

Ενώ ως προς την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ..... αυτή

1. Μίσθωνε ακίνητα ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις σε διάφορες περιοχές της Θεσσαλονίκης, πλήρωνε έναν μήνα και μετά εξαφανιζόταν, για να προσδίδει νομιμοφάνεια στην επιχείρηση του.
2. Ήταν μέλος συγκροτημένης εγκληματικής ομάδας, η οποία βάσει οργανωμένου προγράμματος, κατ'επάγγελμα και κατά συνήθεια εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία.
3. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα , αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2005 και 2006 με μεγάλα ποσά (οι οποίες ήταν ανακριβείς ως προς τα έσοδα και τα έξοδα) για να εμφανίζει μεγάλο τζίρο και να θεωρεί μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι υφίσταται έλλειψη των προϋποθέσεων κατ' άρθρο 30 του ΚΒΣ για την απόρριψη των βιβλίων της εταιρείας ως ανακριβών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,
- 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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.....

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.....

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

(Σημ.: Το άρθρο παρατίθεται όπως ίσχυε με τον Ν. 3296/14-12-04 μέχρι τις 22/12/2006 που τροποποιήθηκε με τον Ν.3522/2006).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 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.

{Η παρούσα διατύπωση αν και έχει ισχύ από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006) εφαρμόζεται και για προγενέστερα ανέλεγκτα έτη ως επιεικέστερη}.

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)

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94 « Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...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». Επιπλέον στην ίδια περίπτωση αναφέρεται « 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 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, Β) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94 « 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 ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2, «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». Επιπλέον «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».

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων σύμφωνα με την από/2015 έκθεση ελέγχου εισοδήματος έλαβε και έκανε χρήση **α)** στην **χρήση 2003** οκτώ (8) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής και πλαστών, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 159.870,00, πλέον Φ.Π.Α. ευρώ 28,776,00, εκδόσεως «..... Α.Φ.Μ.» **β)** στην **χρήση 2006** έντεκα (11) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 41.952,00, πλέον Φ.ΠΑ ευρώ 7.970,88, εκδόσεως «..... Α.Φ.Μ. **και γ)** στην **χρήση 2007** έξι (6) φορολογικών στοιχείων αξίας, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής, καθαρής αξίας ευρώ 15.056,00, πλέον Φ.ΠΑ ευρώ 2.860,64, εκδόσεως «..... ΑΦΜ, τα οποία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι παράνομος ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων (εκροών) με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα εισοδήματα στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τη συναφή νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά και τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ε.Ε., πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν.2859/2000 «Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο».

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.1 και 2 του ν.2859/2000 «**1.** Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. **2.** Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση».

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1-4 του ν.2859/2000 «**1.** Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τα 3 ευρώ, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής. **2.** Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία.

Επίσης, μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. **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 οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. **4.** Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή».

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ.1-3 του ν.2859/2000 «**1.** Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. **2.** Εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή από τον υπόχρεο του φόρου, περιοδικής δήλωσης για κάποια φορολογική περίοδο, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί, χωρίς άλλη ελεγκτική ενέργεια, να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία προβαίνει στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου με βάση τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων στις οποίες έχει προβεί ο υπόχρεος κατά τις τρεις προηγούμενες φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ως φορολογητέα αξία ανά συντελεστή φόρου λαμβάνονται οι αντίστοιχοι μέσοι όροι που προκύπτουν από τις παραπάνω δηλώσεις. **3.** Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι αντίστοιχες παράγραφοι του άρθρου 38 του Ν.1642/86, που ορίζουν ότι «Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 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 παρέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

- Το αντικείμενο των εργασιών της ελεγχόμενης

- Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα

- Τις δηλωθείσες αγορές και πωλήσεις

- Τις δηλωθείσες δαπάνες

Ορθά προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις τις οποίες έλαβε υποχρεωτικά υπόψη για τον υπολογισμό του Φ.Π.Α..

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2015 «Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. » και «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. » της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του «.....» και Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Αριθμός & ημερομηνία πράξης	Διαχειριστική περίοδος	ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘ. ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/1997	ΣΥΝΟΛΟ
...../2015	01-01/ 31-12-2003	38.945,88	46.735,05		85.680,93
...../2015	01-01/ 31-12-2003			86.329,80	86.329,80
...../2015	01-01/ 31-12-2004	187,63	225,16		412,79
...../2015	01-01/ 31-12-2005	0	0		0
...../2015	01-01/ 31-12-2006	18.748,63	22.498,36		41.246,99
...../2015	01-01/ 31-12-2006			23.912,64	23.912,64
...../2015	01-01/ 31-12-2007	8.150,85	9.781,02		17.931,87
...../2015	01-01/ 31-12-2007			8.581,92	8.581,92
...../2015	01-01/ 31-12-2008	0	0		
...../2015	01-01/ 31-12-2009	0	0		
	ΣΥΝΟΛΑ	66.032,99	79.239,59	118.824,36	264.096,94

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης**

**Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ Εφοριακός)**

Σημείωση :

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