



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12/ 06 / 2019

Αριθμός Απόφασης 1968

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604566-7

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **12/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, κατά των από **31/12/2018** και αριθμούς:

- ✓/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικον. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα,
- ✓/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα,
- ✓/2018 και/2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα,
- ✓/2018 και/2018 Πράξεων Επιβολής Ειδικής Κύρωσης αρθρ. 8§12 ν. 1882/1990, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα, και
- ✓/2018 και/2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα,

που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Αθηνών, καθώς και των από **31/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου 1) Φορολογίας **Εισοδήματος**, 2) **ΦΠΑ**, 3) άρθρου 79 ν. 4472/2017, 4) άρθρου 8§12 ν. 1882/1990 και 5) άρθρου 7 ν. 4337/2015, της ίδιας ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **12/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της υπό εκκαθάριση επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι κοινοποιήθηκε στις 15/01/2019, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ. /**23-02-2018** εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος ΚΒΣ – ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσεων 2012 και 2013, συνεπεία του υπ' αριθμ. **ΣΔΟΕ ΕΔ** **ΕΞ 2018/15-02-2018** εγγράφου, με το οποίο η Ειδική Γραμματεία του ΣΔΟΕ, απέστειλε στη ΔΟΥ Α' Αθηνών το από **14/02/2018** Πληροφοριακό Δελτίο. Από τον έλεγχο προκύπτουν τα ακόλουθα για τους κατωτέρω εκδότες φορολογικών στοιχείων, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα:

Α. ΚΒΣ - ΚΦΑΣ

- 1) Για την, με **ΑΦΜ:**, από έλεγχο ΚΒΣ-ΚΦΑΣ που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης στην ατομική της επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον **αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους** (ως η από **04/12/2016** έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης):
- 2) Για τον, με **ΑΦΜ:**, από έρευνα που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Α' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι αυτός εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία, τα οποία **είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**:

α/α	α/α παραστατικού / ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	 / 21-12-2012	13.000,00€	2.990,00€	15.990,00€
2	 / 21-12-2012	17.000,00€	3.910,00€	20.910,00€
Σύνολο έτους 2012		30.000,00€	6.900,00€	36.900,00€

- 3) Για τον, με **ΑΦΜ:**, από έρευνα που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Α' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι αυτός εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /**30-12-2013 Τ.Π.Υ.** καθαρής αξίας **50.000€**, πλέον **ΦΠΑ 11.500€**, το οποίο **είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη**.

Ακολούθως, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθμ. /**31-12-2013** Πράξη Προστίμου ΚΒΣ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στη **χρήση 2012**, από τη, 2 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **37.000€**, **εικονικά στο σύνολό τους**, και 2 στοιχεία από τον συνολικής καθαρής αξίας **30.000€**, **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§2,9 του Π.Δ 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 και επέβαλε τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3

περίπτωση β' και δ' του ν. 4337/2015, ο οποίος εφαρμόζεται και για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν πριν τη δημοσίευσή του σύμφωνα με το άρθρο 7§5 του ίδιου νόμου, ήτοι:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Προστίμου	Εκδότης	Φορολ. Στοιχείο	Έτος	Ποσό Εικονικού		Πρόστιμο
1		- 31/12/2018	Κ.Φ.Α.Σ	 / 30-10-2012	2012	17.500,00€	x 40,00%	7.000,00€
				/30-11-2012		19.500,00€	x 40,00%	7.800,00€
				 / 21-12-2012		13.000,00€	x 20,00%	2.600,00€
				 / 21-12-2012		17.000,00€	x 20,00%	3.400,00€
				Σύνολο		67.000,00€		20.800,00€

Για τη **χρήση 2013**, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών, εξέδωσε την υπ' αριθμ./31-12-2013 Πράξη Προστίμου ΚΒΣ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, από τη, 5 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **49.000€**, **εικονικά στο σύνολό τους**, και 1 στοιχείο από τον καθαρής αξίας **50.000€** **εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3,8 του Κ.Φ.Α.Σ (ο οποίος περιλαμβάνεται στο άρθρο πρώτο παρ. Ε υποπαρ. Ε.1 του ν. 4093/2012), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 και επέβαλε τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περίπτωση β' και δ' του ν. 4337/2015, ήτοι:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Προστίμου	Εκδότης	Φορολ. Στοιχείο	Έτος	Ποσό Εικονικού		Πρόστιμο
1		- 31/12/2018	Κ.Φ.Α.Σ	 / 26-03-2013	2013	5.000,00€	x 40,00%	2.000,00€
				 / 20-09-2013		15.000,00€	x 40,00%	6.000,00€
				 / 23-10-2013		15.000,00€	x 40,00%	6.000,00€
				 / 20-12-2013		7.000,00€	x 40,00%	2.800,00€
				 / 21-12-2013		7.000,00€	x 40,00%	2.800,00€
				-12-2013		50.000,00€	x 20,00%	10.000,00€
				Σύνολο		99.000,00€		29.600,00€

B. Φορολογία Εισοδήματος ν. 2238/1994

Ο έλεγχος **προκειμένου για τη φορολογία εισοδήματος** αφού έλαβε υπόψη:

- ✓ Την καθιερωμένη αρχή περί αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων,
- ✓ Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης,
- ✓ Την συναλλακτική δράση της επιχείρησης και τις συνθήκες λειτουργίας της,
- ✓ Τα δεδομένα της κοινής πείρας,
- ✓ Τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ),
- ✓ Τις διατάξεις των άρθρων 28 και 30 του Ν. 2238/94,
- ✓ Τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 και 2 του Ν.2238/94, σύμφωνα με τις οποίες το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους,
- ✓ Ότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, η καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται για τη **χρήση 2012** στο ποσό των 67.000,00€ και για τη **χρήση**

2013 στο ποσό των **99.000,00€**, που είχαν σαν συνέπεια την μείωση των προς απόδοση φόρων (εισοδήματος και ΦΠΑ),

- ✓ Τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο επάγγελμα και ο οποίος περιλαμβάνεται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και ειδικότερα: Κ.Α.Ε. 8304: Υπηρεσίες Διαφημίσεων Γενικά, συντελεστής 11%,
- ✓ Το γεγονός ότι η αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν ουσιαστικά τα προκύπτοντα εκ των βιβλίων και στοιχείων αποτελέσματα,

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων **01/01-31/12/2012** και **01/01-31/12/2013** ως **ανακριβή** και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994. Ήτοι:

B.1. Ακαθάριστα έσοδα:

Οικονομικά Έτη	Οικον. Έτος 2012	Οικον. Έτος 2013
Χαρακτηρισμός βιβλίων	ΑΝΑΚΡΙΒΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	168.411,19	258.770,00
Πλέον: Αποκρυβέντα έσοδα	0,00	0,00
Μερικό Σύνολο	168.411,19	258.770,00
Προσαύξηση Ακαθ.Εσόδων λόγω ανακρίβειας (8%)	13.472,90	20.701,60
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	181.884,09	279.471,60

B.2. Αποτελέσματα:

B.2.1. Λογιστικός προσδιορισμός:

Τα **λογιστικά κέρδη ελέγχου** προσδιορίστηκαν με την προσθήκη λογιστικών διαφορών λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της, των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως ακολούθως:

Λογιστικός Προσδιορισμός Κερδών	Οικονομικά Έτη	
	2012	2013
Καθαρά Κέρδη ή ζημιές βιβλίων	4.349,62 €	41.913,86 €
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	6.244,49 €	2.523,47 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές τροποπ. δήλωσης (δηλωθέντα εικονικά στοιχεία)	37.000,00 €	49.000,00 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (Αποσβέσεις Εικονικών στοιχείων)		50.000,00 €
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (Αποσβέσεις Εικονικών στοιχείων)	22.999,98 €	7.000,00 €
Σύνολο Καθαρών Κερδών Λογιστικού Προσδιορισμού	70.594,09 €	150.437,33 €
Συντελεστής Κ.Κ. λογιστικού προσδιορισμού	41,92%	58,14%

B.2.2. Εξωλογιστικός προσδιορισμός:

Στη συνέχεια τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά **80%** (Άρθρο 10 § 3 Ν. 3296/2004 (Α' 253), ήτοι: Σ.Κ.Κ: 8304: $[11\% + (11\% \times 80\%)] = 19,80\%$ και τα **εξωλογιστικά κέρδη ελέγχου** προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

Εξωλογιστικός Προσδιορισμός		Οικ. έτος 2013	Οικ. έτος 2014
Ακαθάριστα έσοδα		181.884,09€	279.471,60€
Σ.Κ.Κ (8304) = 11%	ΣΚΚ του λογιστικού > του ΣΚΚ του εξωλογιστικού, οπότε λαμβάνεται ο ΣΚΚ του λογιστικού που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το διπλάσιο των συντελεστών	19,80%	19,80%
		41,92%	22,00%
Μερικό Σύνολο		76.245,81€	61.483,75€
Πλέον τόκοι από συναλλακτικές πράξεις			
Σύνολο καθαρών κερδών Εξωλογιστικού		76.245,81€	61.483,75€

Τέλος, ως τελικά καθαρά κέρδη του ελέγχου ελήφθησαν τα μεγαλύτερα εκ των λογιστικών και εξωλογιστικών προσδιορισθέντων, ήτοι:

Τελικά Καθαρά κέρδη	Οικονομικά Έτη	
	2013	2014
Σύνολο Καθαρών Κερδών Λογιστικού Προσδιορισμού	70.594,09 €	150.437,33 €
Σύνολο Καθαρών Κερδών Εξωλογιστικού Προσδιορισμού	76.245,81 €	61.483,75 €
Τελικά Καθαρά κέρδη παρόντος επανελέγχου	76.245,81 €	150.437,33 €

Ακολούθως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών εξέδωσε μεταξύ των άλλων τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά φορ/τέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Συνολ. ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 31/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	28.651,70€	5.730,34€	2.865,17€	2.509,89€	11.105,40€
2	 - 31/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2014	57.000,00€	14.820,00€	7.410,00€	6.491,16€	28.721,16€
Σύνολα					20.550,34€	10.275,17€	9.001,05€	39.826,56€

Γ. Φορολογία Φ.Π.Α ν. 2859/2000

Ο έλεγχος προκειμένου για τη φορολογία ΦΠΑ αφού έλαβε υπόψη:

- ✓ Ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, η καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται για τη **χρήση 2012** στο ποσό των 67.000,00€ και για τη **χρήση 2013** στο ποσό των **99.000,00€**, που είχαν σαν συνέπεια την μείωση των προς απόδοση φόρων (εισοδήματος και ΦΠΑ),
- ✓ Το γεγονός ότι τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, στις φορολογητέες εισροές (αγορές – δαπάνες) και ο ΦΠΑ αυτών στον ΦΠΑ εισροών,
- ✓ Τις διατάξεις του άρθρου 30 §3, 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- ✓ Τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 32, 34, 41, 49 και 105 του ν. 2238/1994
- ✓ Τις διατάξεις των άρθρων 31, 106, 109 και 118 του ν. 2238/1994
- ✓ Τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000
- ✓ Το γεγονός ότι η αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν ουσιαστικά τα προκύπτοντα εκ των βιβλίων και στοιχείων αποτελέσματα,

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων **01/01-31/12/2012** και **01/01-31/12/2013** ως **ανακριβή** και **προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές**, και το φόρο εκροών ως ακολούθως:

Διαχειριστικές Περίοδοι	1/1 - 31/12/2012	1/1 - 31/12/2013
Χαρακτηρισμός βιβλίων	ΑΝΑΚΡΙΒΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	168.411,19	258.770,00
Προσαύξηση Ακαθ.Εσόδων λόγω ανακρίβειας (8%)	13.472,90	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	181.884,09	258.770,00

Οι οποίες κατανέμονται στους συντελεστές ως εξής:

Φορολογητέες εκροές με 23%	180.150,47	258.770,00
Φορολογητέες εκροές με 16%	1.500,00	
Φορολογητέες εκροές με 6,5%	233,62	
Σύνολο φορολογητέων εκροών βάσει ελέγχου	181.884,09	258.770,00

Περαιτέρω, για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και ο ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Ακολούθως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών εξέδωσε μεταξύ των άλλων τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρ.58Α ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2012	4.461,12€	2.230,56€	1.953,97€		8.645,65€
2	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2013	9.901,22€	4.950,62€	4.336,73€		19.188,57€
3	 - 31/12/2018	Προστίμου ΦΠΑ (Αρ. 79 ν. 4472/17)	2012				7.710,51€	7.710,51€
4	 - 31/12/2018	Προστίμου ΦΠΑ (Αρ. 79 ν. 4472/17)	2013				11.385,00€	11.385,00€
5	 - 31/12/2018	Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν.1882/90	2012				15.421,00€	15.421,00€
6	 - 31/12/2018	Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν.1882/90	2013				22.770,00€	22.770,00€
Σύνολα				14.362,34€	7.181,18€	6.290,70€	57.286,51€	85.120,73€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την τροποποίηση επί τα βελτίω** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη,
- 2) Το Ελληνικό Δημόσιο δεν υπέστη απώλεια εσόδων, αφού οι φόρος εισοδήματος και ο ΦΠΑ των φορολογικών στοιχείων της, είχαν ήδη αποδοθεί με τροποποιητική δήλωση πριν από την διενέργεια του ελέγχου, και κατά συνέπεια εσφαλμένα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις,
- 3) Ως προς την ειδική κύρωση του άρθρου 8§12 του ν. 1882/1990, δεν έπρεπε να επιβληθεί καθόσον δεν διέπραξε φοροδιαφυγή.

1) Ως προς την ισχυρισμό ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013 (Α' 170)**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Α' 170)**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου», και με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Α' 45)**, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι: «1) Η ατομική διοικητική πράξη **πρέπει να περιέχει αιτιολογία**, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής** και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3) Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή»

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από 31/12/2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Α' Αθηνών, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις που τις καθιστούν νόμιμες. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών

πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις (ΣτΕ 2695/1993).

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, περαιτέρω, 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 συναλλακτικός 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 506/2012**)). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε δε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (**ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014**).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την από **04/12/2016** έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης για την εκδότηρια των φορολογικών στοιχείων, με **ΑΦΜ:** καθώς και από την από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ για τους εκδότες, με **ΑΦΜ:** και, με **ΑΦΜ:**, που αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπου αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι για τους οποίους οι ελέγχουσες υπηρεσίες έκριναν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, και συγκεκριμένα:

α) Για την ατομική επιχείρηση, με ΑΦΜ: οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι:

Η εκδότηρια των φορολογικών στοιχείων:

- ✓ Εξέδωσε στη χρήση 2012, δύο στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 37.000€ πλέον ΦΠΑ 8.521€ και στη χρήση 2013, πέντε στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 49.000€ πλέον ΦΠΑ 6.900€, όπως αναλυτικά αναγράφονται ανωτέρω (σύντομο ιστορικό),
- ✓ Δεν διέθετε τον μηχανολογικό εξοπλισμό, τις κτηριακές εγκαταστάσεις και το προσωπικό για να αναλάβει μεγάλα έργα που σχετίζονται με τις παρερχόμενες από αυτή υπηρεσίες,
- ✓ Δεν είχε καταχωρήσει τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, ούτε συμπεριέλαβε την αξία τους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 χρήσεων 2012, 2013, ούτε είχε συμπεριλάβει την αξία τους στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των χρήσεων 2012 και 2013,
- ✓ Εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία χωρίς την τήρηση της ενιαίας αρίθμησης, και συγκεκριμένα έχει εκδοθεί το υπ' αριθμ Τ.Π.Υ (από το πρώτο μπλοκ με αρίθμηση 1 έως 50 – της θεώρησης/01-1 έως 100) στις 26/03/2013 προς την προσφεύγουσα, ενώ το υπ' αριθμΤ.Π.Υ έχει εκδοθεί με ημερομηνία 06/06/2002 και το υπ' αριθμ με ημερομηνία 07/06/2002 (ημερολογιακή ανακολουθία).
- ✓ Από τον έλεγχο των κατασχεμένων τραπεζικών παραστατικών προέκυψε ότι αυτά αφορούσαν συναλλαγές που είχε η εκδότρια με την προσφεύγουσα και τον διαχειριστή της και αποδεικνύουν ότι οι περιγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές, ήταν εικονικές στο σύνολο τους και αφορούσαν μόνο έκδοση έναντι αμοιβής φορολογικών παραστατικών, δεδομένου ότι ο διαχειριστής της προσφεύγουσας διενεργούσε εικονικές εξοφλήσεις παραστατικών μέσω τραπέζης. Πρώτα κατέθετε ένα ποσό έναντι λογαριασμού στη εκδότρια των στοιχείων και στη συνέχεια αυτή είτε την ίδια χρονική στιγμή είτε με καθυστέρηση μιας - δύο ημερών, του επέστρεφε το ποσό, παρακρατώντας ένα μικρό ποσό ως αμοιβή,
- ✓ Γνωστοποίησε εγγράφως στον έλεγχο, υποβάλλοντας την υπ' αριθμ πρωτ./6-10-2015 υπεύθυνη δήλωση, μεταξύ άλλων ότι «... Με τι εταιρείες.....καικόπηκαν τιμολόγια για δουλειές που ποτέ δεν πραγματοποιήθηκαν και κόπηκαν προς όφελος των εταιρειών εκ των υστέρων.....».

Η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων:

- ✓ Καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, και συμπεριέλαβε αυτά στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ των αντίστοιχων ετών,
- ✓ Υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των ετών 2012 και 2013, με βάση τις γενικές διατάξεις, συμπεριλαμβάνοντας σ' αυτές τα ποσά των εικονικών τιμολογίων που έλαβε από την εν λόγω εκδότρια και απέδωσε τους αναλογούντες φόρους μαζί με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Σημειώνεται ότι οι τροποποιητικές αυτές δηλώσεις, υποβλήθηκαν με τις γενικές διατάξεις, και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν απαλλάσσεται από τα πρόστιμα του ν.4337/2015 και ν.4472/2017 για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β) Για την ατομική επιχείρηση- ΑΦΜ:οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι:

Ο εκδότης των ανωτέρω στοιχείων:

- ✓ Εξέδωσε το υπ' αριθμ./21-12-2012 Τ.Π.Υ, καθαρής αξίας 13.000€ πλέον ΦΠΑ 2.990€ και το υπ' αριθμ./21-12-2012 Τ.Π.Υ, καθαρής αξίας 17.000€ πλέον ΦΠΑ 3.910€, με τα οποία φέρεται να ανέπτυξε για λογαριασμό της προσφεύγουσας, πρόγραμμα CRM, για τη διαχείριση πελατών – προμηθευτών, διαχείριση εκτυπώσεων κλπ,
- ✓ Δεν είχε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις υπηρεσίες που περιγράφει στα εκδοθέντα παραστατικά.
- ✓ Από την ημερομηνία έναρξης (14/12/2012) καθώς και από την ημερομηνία θεώρησης (17/12/2012) εξέδωσε σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ΑΠΥ σε διαφορετικές οντότητες.
- ✓ Δεν συμπεριέλαβε τις κρινόμενες συναλλαγές στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών
- ✓ Δεν συμπεριέλαβε τις κρινόμενες συναλλαγές στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υπέβαλλε για τις κρινόμενες χρήσεις.
- ✓ Για την κρινόμενη χρήση, του έχουν καταλογιστεί πρόστιμα εκδόσεως πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Η λήπτρια των ανωτέρω στοιχείων:

- ✓ Καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, και συμπεριέλαβε αυτά στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ των αντίστοιχων ετών,

- ✓ Το ανεξόφλητο υπόλοιπο που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προς τον εν λόγω εκδότη, είναι ιδιαίτερος υψηλό και αποτελεί το 33% της αξίας των εκδοθέντων παραστατικών ενώ η προσφεύγουσα, είχε στην διάθεσή της τραπεζικό λογαριασμό για να πραγματοποιήσει τις σχετικές εξοφλήσεις. Πρόσθετα, το γεγονός ότι έχει παρέλθει ιδιαίτερα μεγάλο χρονικό διάστημα, 3 έτη από την τελευταία εξόφληση και 5 έτη από την παροχή υπηρεσίας και ο αντισυμβαλλόμενος δεν έχει προβεί στις νόμιμες διαδικασίες για να διεκδικήσει την αμοιβή του καθώς και η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει προβεί στην ολοσχερή εξόφληση των εν λόγω παραστατικών αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη και πρακτικές,

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι ανωτέρω εκδότης, είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, κατά την έννοια ότι έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδιο φορολογική αρχή, αλλά πλην είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτος** ενόψει των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, όπως αυτές προκύπτουν αναλυτικά από όλα τα προαναφερθέντα για την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του. Ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν ήταν δυνατόν ο κος να είναι σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής ΣΤΕ 506/08-02-2012). Ωστόσο επειδή προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκτυπώσεις προγραμμάτων που φέρουν κείμενο στο οποίο αναφέρεται ως «author» το εξής λεκτικό: content=".....", αλλά η πλατφόρμα οδήγησε τον έλεγχο σε συνδρομητικές υπηρεσίες της, όπου οποιοσδήποτε προγραμματιστής μπορεί να αναπτύξει το σχετικό πρόγραμμα, ο έλεγχος έκρινε ότι **οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν** αλλά από **πρόσωπο διαφορετικό** από το αναγραφόμενο στα φορολογικά στοιχεία.

γ) Για την ατομική επιχείρηση- ΑΦΜ:οι λόγοι που κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, είναι:

Ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου:

- ✓ Εξέδωσε το υπ' αριθμ./30-12-2013 Τ.Π.Υ, καθαρής αξίας 50.000€ πλέον ΦΠΑ 11.500€, με το οποίο φέρεται να ανέπτυξε για λογαριασμό της προσφεύγουσας, πρόγραμμα CRM, για την αναζήτηση των στοιχείων επαφής των πελατών της,
- ✓ Δεν έχει συμπεριλάβει στις δηλωθείσες δραστηριότητές του «Δραστηριότητες προγραμματισμού ηλεκτρονικών συστημάτων»,
- ✓ Το παραστατικό, καθώς και το ιδιωτικό συμφωνητικό που έχουν συνάψει τα αντισυμβαλλόμενα μέλη, περιγράφει την συναλλαγή ως «Ψηφιοποίηση και επεξεργασία πελατολογίου». Δεν αναφέρεται πουθενά η ανάπτυξη προγράμματος CRM.
- ✓ Δεν είχε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις υπηρεσίες που περιγράφει στα εκδοθέντα παραστατικά, ούτε διέθετε προσωπικό,
- ✓ Δεν συμπεριέλαβε τις κρινόμενες συναλλαγές στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ούτε και στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών που υπέβαλλε για την κρινόμενη χρήση,
- ✓ Το ιδιωτικό συμφωνητικό που υπογράφει μεταξύ των αντισυμβαλλομένων δεν είναι αντιπροσωπευτικό της μεταξύ τους συνεργασίας.

Η λήπτρια του φορολογικού στοιχείου:

- ✓ Καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, και συμπεριέλαβε αυτά στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ των αντίστοιχων ετών,
- ✓ Το ανεξόφλητο υπόλοιπο που προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας προς τον εν λόγω εκδότη, είναι ιδιαίτερος υψηλό και αποτελεί το 78% της αξίας του εκδοθέντος παραστατικού, ενώ η ελεγχόμενη είχε στην διάθεσή της τραπεζικό λογαριασμό για να πραγματοποιήσει τις σχετικές εξοφλήσεις. Πρόσθετα, το γεγονός ότι έχει παρέλθει ιδιαίτερα μεγάλο χρονικό διάστημα, 4 έτη από την τελευταία εξόφληση και από την παροχή υπηρεσίας και ο αντισυμβαλλόμενος κος δεν έχει προβεί στις νόμιμες διαδικασίες για να διεκδικήσει την αμοιβή του καθώς και η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει προβεί στην ολοσχερή εξόφληση των εν λόγω παραστατικών αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη και πρακτικές.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι ανωτέρω εκδότης, είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, κατά την έννοια ότι έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει

θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδιο φορολογική αρχή, αλλά πλην είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτος** ενόψει των επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων, όπως αυτές προκύπτουν αναλυτικά από όλα τα προαναφερθέντα για την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του. Ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν ήταν δυνατόν ο κος να είναι σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής ΣΤΕ 506/08-02-2012). Ωστόσο επειδή προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκτυπώσεις προγραμμάτων που φέρουν κείμενο στο οποίο αναφέρεται, αλλά η πλατφόρμα cloud οδήγησε τον έλεγχο σε συνδρομητικές υπηρεσίες της όπου οποιοσδήποτε προγραμματιστής μπορεί να αναπτύξει το σχετικό πρόγραμμα, ο έλεγχος έκρινε ότι **οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν αλλά από διαφορετικό πρόσωπο** από το αναγραφόμενο στα φορολογικά στοιχεία.

2) Ως προς την ισχυρισμό ότι εσφαλμένα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, εφόσον το Δημόσιο δεν υπέστη απώλεια εσόδων.

α) Ως προς τις Οριστικές Πράξεις προστίμου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», και με τις διατάξεις του άρθρου 9§2 του ίδιου νόμου, ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ΠΔ 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84), ορίζεται ότι: «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» και με τις διατάξεις του άρθρου 18§9 του ίδιου Π.Δ/τος, ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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 με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ (υποπαρ. Ε.1 της παρ. Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 222), ορίζεται ότι: **παρ. 3:** «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», **παρ. 8:** «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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 με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,...

5) Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα **υπέβαλε** τις υπ' αριθμ. /18-04-2016 και /18-04-2016 **τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014**, με τις οποίες δήλωσε ως λογιστικές διαφορές τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ποσού 37.000€ και 49.000€ αντίστοιχα και κατέβαλε τους αναλογούντες φόρους, μαζί με τα πρόστιμα λόγω εκπροθέσμου (ως σελ. 5-12 της έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος). Επιπλέον, **υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις, και απέδωσε τον ΦΠΑ που αναλογεί στα εικονικά στοιχεία** που έλαβε από την, και συγκεκριμένα **υπέβαλε** την υπ' αριθμ. /05-04-2016 τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, καθώς και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών στους οποίους είχε εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, και απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, μαζί με τα πρόστιμα λόγω εκπροθέσμου (ως σελ. 13-20 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ).

Συνεπώς, η προσφεύγουσα απέδωσε με τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου, τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την

Επομένως, προκειμένου για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από τη, δεδομένου ότι η λήψη αυτών **δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος των ετών 2012 και 2013**, το πρόστιμο που έπρεπε να επιβληθεί σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015, είναι αυτό της περίπτωσης ε' (ήτοι 10% της αξίας των εικονικών στοιχείων) και όχι αυτό της περίπτωσης β' (ήτοι 40% της αξίας τους), και ως εκ τούτου **οι υπ' αριθμ. /2018 και /2018 προσβαλλόμενες πράξεις, πρέπει να τροποποιηθούν ως ακολούθως:**

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης		Οριστική Πράξη Προστίμου	Εκδότης	Φορολ. Στοιχείο	Έτος	Ποσό Εικονικού		Πρόστιμο
1		- 31/12/2018	Άρθρου 7 ν. 4337/2015	.....	..... / 26-03-2013	2013	5.000,00€	x 10,00%	500,00€
				.....	..... / 20-09-2013		15.000,00€	x 10,00%	1.500,00€
				.....	..... / 23-10-2013		15.000,00€	x 10,00%	1.500,00€
				.....	..... / 20-12-2013		7.000,00€	x 10,00%	700,00€
				.....	..... / 21-12-2013		7.000,00€	x 10,00%	700,00€
				.....	...../30-12-2013		50.000,00€	x 20,00%	10.000,00€
				Σύνολο			99.000,00€		14.900,00€
Σύνολο προστίμου									24.600,00€

β) Ως προς τις Οριστικές Πράξεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **30§§3, 4** του **π.δ 186/1992** (Α' 84), όπως ίσχυε **μέχρι και τη χρήση 2012**, ορίζονταν τα ακόλουθα:

«3) Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ..., **γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας**, δ) ..., ε) ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,... 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.

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

α) ..., β) ..., **γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία**, δ) ..., ε) ..., στ) ..., 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, ...»,

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου **14** του **Κ.Φ.Α.Σ** (υποπαρ. Ε.1 της παρ. Ε του πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 222), ορίζεται ότι: «1) Κάθε διάταξη αντίθετη στις διατάξεις των άρθρων 1-13 δεν ισχύει σε θέματα που ρυθμίζονται από αυτά και παύουν να ισχύουν διοικητικά έγγραφα και εγκύκλιοι διαταγές, που αφορούν τις διατάξεις αυτές. 2) Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (Π.Δ. 99/1977, Α' 34) και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **32** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως ίσχυε για το **οικ. έτος 2013**, ορίζονταν τα ακόλουθα:

«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,...

2) Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα,... 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. ... 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,... 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 οι διατάξεις του **ίδιου άρθρου**, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 4§1 του ν. 4110/2013 (Α' 17) και σύμφωνα με το άρθρο 28§1 περ. α' του ίδιου νόμου, ίσχυαν για το **οικον. έτος 2014**, ορίζονταν τα ακόλουθα:

«1) Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: **α)** Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. **β)** Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για το οικον. έτος 2014, δεν ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, δεδομένου ότι στον ΚΦΑΣ δεν συμπεριλήφθη σχετική διάταξη, η διενέργεια δε εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4110/2013, περιοριστικά και μόνο στις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό περιπτώσεις, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα εξής:

α) Για το οικ. έτος 2013: Η προσφεύγουσα **ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της:**

α.α) Από την δύο **εικονικά στο σύνολό τους** φορολογικά στοιχεία ύψους **37.000€**, πλην όμως, αφού η προσφεύγουσα απέδωσε με τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου, τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στα εν λόγω εικονικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, δεν έπρεπε για το λόγο αυτό να προβεί στη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι η αξία αυτών δηλώθηκε πριν τη διενέργεια του ελέγχου, και επομένως δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα, ούτε η παράβαση της λήψης των εν λόγω εικονικών καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

αβ) Από τον δύο **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία ύψους **30.000€**, για τα οποία όμως προβλέπεται **ανεπάρκεια** βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του ΚΒΣ και όχι ανακρίβεια βιβλίων που διενήργησε η φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου για το **οικον. έτος 2013**, έπρεπε να διενεργηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός λόγω χαρακτηρισμού των βιβλίων της προσφεύγουσας ως **ανεπαρκών**.

β) Για το οικ. έτος 2014: Η προσφεύγουσα **ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της:**

βα) Από την πέντε **εικονικά στο σύνολό τους** φορολογικά στοιχεία ύψους **49.000€**, για τα οποία η προσφεύγουσα απέδωσε με τροποποιητικές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου, τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στα εν λόγω εικονικά στοιχεία, και

ββ) Από τον ένα **εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικό στοιχείο ύψους **50.000€**,

για τα οποία, όπως προαναφέραμε, δεν είναι επιτρεπτή η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένης της κατάργησης του άρθρου 30 του ΚΒΣ, καθώς και της μη διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, καθόσον στις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις του άρθρου αυτού, όπου διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός, δεν αναφέρεται η λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έπρεπε να προσδιορίσει τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το **οικ. έτος 2014, λογιστικά**, με την προσθήκη σε αυτά λογιστικών διαφορών, ποσού

57.000€ (εικονικό στοιχείο 50.000€ πλέον απόσβεση εικονικού 7.000€).

Μετά τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα που προκύπτουν βάσει της παρούσας απόφασης, έχουν ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2012		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα		168.411,19€	168.411,19€	168.411,19€
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων			13.472,90€	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		168.411,19€	181.884,09€	168.411,19

Λογιστικός Προσδιορισμός 1/1-31/12/2012		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας
Καθαρά κέρδη δήλωσης		4.349,62€	4.349,62€	4.349,62€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης		6.244,49€	6.244,49€	6.244,49€
Πλέον: Λογ.Διαφ.Δήλωσης (Εικονικά)		37.000,00€	37.000,00€	37.000,00€
Πλέον: Λογ. διαφ.Ελέγχου (Αποσβ. Εικονικών)			22.999,98€	22.999,98€
Σύνολο λογιστικού προσδιορισμού		47.594,11€	70.594,09€	70.594,09€
Σ.Κ.Κ επί λογιστικού προσδιορισμού		28,26%	41,92%	41,92%

Εξωλογιστικός Προσδιορισμός 1/1-31/12/2012		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα		168.411,19€	181.884,09€	168.411,19€
	ΣΚΚ του λογιστικού > του ΣΚΚ του εξωλογιστικού, οπότε λαμβάνεται ο ΣΚΚ του λογιστικού που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το διπλάσιο των συντελεστών		19,80%	
Σ.Κ.Κ (8304) = 11% [11 + (11 x 80%)]			41,92%	11,00%
Σύνολο καθαρών κερδών Εξωλογιστικού			76.245,81€	18.525,23€

Τελικά καθαρά κέρδη		47.594,11€	76.245,81€	70.594,09€
---------------------	--	------------	------------	------------

Δηλωθέντα			47.594,11€	47.594,11€
-----------	--	--	------------	------------

Διαφορά Κερδών υποκείμενη σε φορολογία βάσει της παρούσας απόφασης			28.651,70€	22.999,98€
--	--	--	------------	------------

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος που αναλογεί	20%		5.730,34€	4.600,00€
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ	50%		2.865,17€	2.300,00€
Πρόστιμο Άρθρου 53 ΚΦΔ (60 μήνες x 0,73%)	43,80%		2.509,89€	2.014,80€
Σύνολο καταλογισμού / Οριστική φορολογική υποχρέωση			11.105,40€	8.914,80€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2013		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα		258.770,00€	258.770,00€	
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων			20.701,60€	
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		258.770,00€	279.471,60€	

Λογιστικός Προσδιορισμός 1/1-31/12/2013		Δήλωσης	Ελέγχου	Παρούσας
Καθαρά κέρδη δήλωσης		41.913,86€	41.913,86€	41.913,86€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης		2.523,47€	2.523,47€	2.523,47€
Πλέον: Λογ.Διαφ.Δήλωσης (Εικονικά)		49.000,00€	49.000,00€	49.000,00€
Πλέον: Λογ. διαφ.Ελέγχου (Εικον.)			50.000,00€	50.000,00€
Πλέον: Λογ. διαφ.Ελέγχου (Αποσβ.Εικον.....)			7.000,00€	7.000,00€
Σύνολο λογιστικού προσδιορισμού		93.437,33€	150.437,33€	150.437,33€
Δηλωθέντα			93.437,33€	93.437,33€

Διαφορά Κερδών υποκείμενη σε φορολογία βάσει της παρούσας απόφασης			57.000,00€	57.000,00€
--	--	--	------------	------------

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος που αναλογεί	26%		14.820,00€	14.820,00€
Πρόστιμο Άρθρου 58 ΚΦΔ	50%		7.410,00€	7.410,00€
Πρόστιμο Άρθρου 53 ΚΦΔ (60 μήνες x 0,73%)	43,80%		6.491,16€	6.491,16€
Σύνολο καταλογισμού / Οριστική φορολογική υποχρέωση			28.721,16€	28.721,16€

Περαιτέρω, η εκκαθάριση του **ΦΠΑ** των **χρήσεων 2012 και 2013**, αφού ελήφθησαν υπόψη τα ανωτέρω αναφερόμενα στη φορολογία εισοδήματος, έχει ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2012	Δήλωσης		Ελέγχου		Απόφασης		Διαφορά	
i. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ
Εκροές Φορολογητέες 23% / ΦΠΑ Εκρών 23%	165.577,57	38.082,84	180.150,47	41.434,61	165.577,57	38.082,84	0,00	0,00
Εκροές Φορολογητέες 16% / ΦΠΑ Εκρών 16%	3.500,00	560,00	1.500,00	240,00	3.500,00	560,00	0,00	0,00
Εκροές Φορολογητέες 6,5% / ΦΠΑ Εκρών 6,5%	233,62	15,19	233,62	15,19	233,62	15,19	0,00	0,00
Σύνολο Φορολογητέων εκρών	169.311,19	38.658,03	181.884,09	41.689,80	169.311,19	38.658,03	0,00	0,00
ii. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΕΣ & ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ
Εισροές Φορολογητέες 23% / ΦΠΑ Εισρών 23%	23.430,91	5.389,11	430,91	99,11	430,91	99,11	-23.000,00	-5.290,00
Εισροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εισρών 13%		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέες Δαπάνες / ΦΠΑ Δαπανών	71.564,51	11.097,40	64.564,51	9.487,40	64.564,51	9.487,40	-7.000,00	-1.610,00
Σύνολο φορολογητέων εισρών / φόρου εισρών	94.995,42	16.486,51	64.995,42	9.586,51	64.995,42	9.586,51	-30.000,00	-6.900,00
iii. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ
Πλέον: Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης Περιόδου	13.261,69		13.261,69		13.261,69			
Πλέον: ΦΠΑ που καταβλήθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις	14.700,48		14.700,48		14.700,48			
Λοιπά Προστιθέμενα ποσά	0,00	27.962,17	0,00	27.962,17	0,00	27.962,17		
Μείον: Πιστ.Υπόλ.τρέχουσας χρήσης προς έκπτωση	0,00		0,00		0,00			
Αφαιρούμενα ποσά		0,00	320,00	320,00	320,00	320,00		
Υπόλοιπο φόρου εισρών		44.448,68		37.228,68		37.228,68		-6.900,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		-5.790,65		4.461,12		1.429,35		6.900,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ (50%)				2.230,56		714,67		
Πρόστιμο άρθρου 53 ΚΦΔ (60 μήνες x 0,73%= 43,80%)				1.953,97		626,06		
Σύνολο για καταβολή / Οριστική φορολογική υποχρέωση				8.645,65		2.770,08		

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2013	Δήλωσης		Ελέγχου		Απόφασης		Διαφορά	
i. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εκροές Φορολογητέες 23% / ΦΠΑ Εκροών 23%	258.770,00	59.517,10	258.770,00	59.517,10	258.770,00	59.517,10	0,00	0,00
Εκροές Φορολογητέες 16% / ΦΠΑ Εκροών 16%		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εκροές Φορολογητέες 6,5% / ΦΠΑ Εκροών 6,5%		0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	258.770,00	59.517,10	258.770,00	59.517,10	258.770,00	59.517,10	0,00	0,00
ii. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΕΣ & ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εισροές Φορολογητέες 23% / ΦΠΑ Εισροών 23%	3.984,36	916,40	3.984,36	916,40	3.984,36	916,40	0,00	0,00
Εισροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εισροών 13%		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέες Δαπάνες / ΦΠΑ Δαπανών	125.319,95	25.009,82	75.319,95	13.509,82	75.319,95	13.509,82	-50.000,00	-11.500,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών / φόρου εισροών	129.304,31	25.926,22	79.304,31	14.426,22	79.304,31	14.426,22	-50.000,00	-11.500,00
iii. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ
Πλέον: Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης Περιόδου	5.790,65		0,00		0,00			
Πλέον: ΦΠΑ που καταβλήθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις	35.656,79		35.656,79		35.656,79			
Λοιπά Προστιθέμενα ποσά	0,01	41.447,45	0,01	35.656,80	0,01	35.656,80		
Μείον: Πιστ.Υπόλ.τρέχουσας χρήσης προς έκπτωση	0,00		467,14		467,14			
Αφαιρούμενα ποσά		0,00		467,14	0,00	467,14		
Υπόλοιπο φόρου εισροών		67.373,67		49.615,88		49.615,88		-11.500,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		-7.856,57		9.901,22		9.901,22		11.500,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ (50%)				4.950,61		4.950,61		
Πρόστιμο άρθρου 53 ΚΦΔ (60 μήνες x 0,73%= 43,07%)				4.336,74		4.336,74		
Σύνολο για καταβολή / Οριστική φορολογική υποχρέωση				19.188,57		19.188,57		

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **79§1** του **ν. 4472/2017** (Α' 74) ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου **6§1** του **ν. 2523/1997** (Α' 179), οριζόταν ότι «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», και με τις διατάξεις του άρθρου **55§2** περ. **δ'** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), οριζόταν ότι «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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή». Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1055/20-07-2009**, διευκρινίστηκε ότι: «Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1317/1997 είχε ήδη διευκρινιστεί ότι το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται ανεξαρτήτως της υποβολής αρχικής ή συμπληρωματικής δηλώσεως από τον φορολογούμενο και της αποδόσεως επομένως του φόρου, εφόσον έχει εκδοθεί η σχετική εντολή ελέγχου (και πριν φυσικά την καταχώρηση της πράξης επιβολής του φόρου στα βιβλία της ΔΟΥ), καθόσον η απαλλαγή από την επιβολή του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 θα καθιστούσε ουσιαστικά ανεφάρμοστη την διάταξη αυτή και θα ευνοούσε τον μη ειλικρινή φορολογούμενο ο οποίος θα ανέμενε τον έλεγχο και μόνο τότε θα προέβαινε στην υποβολή είτε αρχικής είτε συμπληρωματικής δήλωσης με σκοπό την εκ των υστέρων απόδοση του φόρου».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 79§1 του ν. 4472/17 προκειμένου για λήπτη εικονικών στοιχείων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η διενέργεια έκπτωσης του ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων ή της επιστροφής φόρου με βάση τα στοιχεία αυτά, σε περίπτωση δε που αποδοθεί ο ΦΠΑ πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου, δεν επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της: στη **χρήση 2012**, δύο (2) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας **37.000€**, πλέον ΦΠΑ ποσού **8.521€** και στη **χρήση 2013**, πέντε (5) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας **49.000€**, πλέον ΦΠΑ **11.270€**, εκδόσεως της, τα οποία είναι **εικονικά**, καθόσον αφορούν συναλλαγές **ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, πλην όμως, **με τροποποιητικές δηλώσεις**, οι οποίες υποβλήθηκαν **πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου**, η προσφεύγουσα **απέδωσε τον ΦΠΑ που αναλογεί στα εικονικά στοιχεία** που έλαβε από την, και συγκεκριμένα **υπέβαλε** την υπ' αριθμ./**05-04-2016** τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, καθώς και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών στους οποίους είχε εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, και απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, μαζί με τα πρόστιμα λόγω εκπροθέσμου (ως σελ. 13-20 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ).

Ως εκ τούτου, προκειμένου για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από τη, δεδομένου ότι για τα στοιχεία αυτά απέδωσε το φόρο πριν από την έκδοση της εντολής ελέγχου, δεν πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 (**ΠΟΛ. 1055/2009**) και επομένως **οι υπ' αριθμ./2018 και/2018 προσβαλλόμενες πράξεις, πρέπει να τροποποιηθούν ως ακολούθως:**

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης		Οριστική Πράξη Προστίμου	Εκδότης	Φορολ. Στοιχείο	Έτος	Ποσό ΦΠΑ Εικονικού στοιχ.		Πρόστιμο
1		- 31/12/2018	Άρθρου 79 ν. 4472/2017	.....	..... / 26-03-2013	2013	1.150,00€		0,00€
				.....	..... / 20-09-2013		3.450,00€		0,00€
				.....	..... / 23-10-2013		3.450,00€		0,00€
				.....	..... / 20-12-2013		1.610,00€		0,00€
				.....	..... / 21-12-2013		1.610,00€		0,00€
				.....	...../30-12-2013		11.500,00€	x 50,00%	5.750,00€
				Σύνολο			22.770,00€		5.750,00€
Σύνολο προστίμου									9.200,00€

3) Ως προς την ισχυρισμό ότι η ειδική κύρωση του άρθρου 8 § 12 του ν. 1882/1990, δεν έπρεπε να επιβληθεί καθόσον δεν διέπραξε φοροδιαφυγή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8§12 του ν.1882/1990 (Α' 43) ορίζεται ότι «Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων»

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1226/28-09-2001 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ σύμφωνα δε με αυτήν, η διάταξη της παραγρ. 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας»,

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1165/26-07-1990 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 1892/1990, διευκρινίστηκε ότι: «... η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότης να βεβαιωθεί γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου,...».

Επειδή από το με αρ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών, η θέση της διοίκησης για τον καταλογισμό της ειδικής κύρωσης, είναι: «... σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001), ... η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τις χρήσεις **2012** και **2013** με τις υπ' αριθμ./**2018** και/**2018** ειδική χρηματική κύρωση κατ' άρθρο 8 §12 του ν. 1882/1990 ποσού 15.421€ και 22.770€ αντίστοιχα, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της, με **ΑΦΜ:**, του, με **ΑΦΜ:** και, με **ΑΦΜ:**, ενώ πρόκειται για υπαρκτούς εκδότες και οι αρμόδιες ΔΟΥ υποχρεούνται να βεβαιώσουν τους αναλογούντες στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ΦΠΑ και στη συνέχεια να επιδιώξουν την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης από τους εκδότες των εικονικών αυτών στοιχείων,

Εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης δεν έχει φορολογικό, νομικό και νομολογιακό έρεισμα και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις **πρέπει να ακυρωθούν.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, εκτός των προαναφερομένων περιπτώσεων, όπως αυτές καταγράφονται στις από **31/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου **1) Φορολογίας Εισοδήματος, 2) ΦΠΑ, 3)** άρθρου 79 ν. 4472/2017 και **4)** άρθρου 7 ν. 4337/2015, της ΔΟΥ Α' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **12/02/2019** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, και

- 1) την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικον. έτους **2014** καθώς και της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης 2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών,
- 2) την **ακύρωση** των υπ' αριθμ./**2018** και/**2018** Πράξεων Επιβολής Ειδικής Κύρωσης αρθρ. 8§12 ν. 1882/1990, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών, και
- 3) την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ./**2018** και/**2018** Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα, των υπ' αριθμ./**2018** και/**2018** Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, χρήσεων **2012** και **2013** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** οικον. έτους **2013**, καθώς και της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης 2012, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο άρθρ. 58 - 58Α ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ. 53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Συνολ. ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 31/12/2018	Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2012				9.700,00€	9.700,00€
2	 - 31/12/2018	Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2013				14.900,00€	14.900,00€
3	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος	2012	4.600,00€	2.300,00€	2.014,80€		8.914,80€
4	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος	2013	14.820,00€	7.410,00€	6.491,16€		28.721,16€
1	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2012	1.429,35€	714,67€	626,06€		2.770,08€
2	 - 31/12/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2013	9.901,22€	4.950,61€	4.336,74€		19.188,57€
3	 - 31/12/2018	Προστίμου ΦΠΑ (Αρ. 79 ν. 4472/17)	2012				3.450,00€	3.450,00€
4	 - 31/12/2018	Προστίμου ΦΠΑ (Αρ. 79 ν. 4472/17)	2013				5.750,00€	5.750,00€
5	 - 31/12/2018	Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν.1882/90	2012				0,00€	0,00€
6	 - 31/12/2018	Ειδικής Κύρωσης αρ. 8§12 ν.1882/90	2013				0,00€	0,00€
Σύνολα				30.750,57€	15.375,28€	13.468,76€	33.800,00€	93.394,61€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .