



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 01/02/2017

Αριθμός απόφασης: **394**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΑΤΕΝΔΥ**/.....-**2016** συμπληρωματικό υπόμνημα στην παραπάνω της επιχείρησης «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση έδρας επί της οδούΘεσσαλονίκη και η οποία έκανε διακοπή εργασιών στις/2015 κατά: α) της με αριθμό/.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004, β) της με αριθμό/.....**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005, γ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005, δ) της με αριθμ./.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006, ε) της με αριθμ./...../.....**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, στ) της με αριθμ./...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 ζ) της με αριθμ./...../.....**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004 και η) της με αριθμ./...../.....-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής και του από/2016 συμπληρωματικού υπομνήματος με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΑΤΕΝΔΥ της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.-/....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 6.000,00 €.

-Με την υπ' αριθμ.-/....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 4.000,00 €.

-Με την υπ' αριθμ.-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 48.740,17 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου ύψους 1.392,57 € και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 278,52 €, πλέον προσαυξήσεων στα παραπάνω ύψους 60.493,50 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 110.904,76 €.

-Με την υπ' αριθμ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 44.592,67 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 53.511,20 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 98.103,87 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 12.401,33 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 14.881,60 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 27.282,93 €.

-Με την υπ' αριθμ./....-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 11.133,40 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 13.360,08 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 24.493,48 €.

-Με την υπ' αριθμ./..../.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 16.200,00 €.

-Με την υπ' αριθμ./..../.....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 11.400,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στις χρήσεις 2004-2005 από την Δ.Ο.Υ., με βάση τα άρθρα 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000,

23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2013 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) που αφορά σε έλεγχο του Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ και το με αριθ. πρωτ./-2013 πληροφοριακό δελτίο από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης που απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. και που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν./-2015 θεωρείται δελτίο πληροφοριών που αφορά σε έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Στην συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε μερικώς εικονικά τιμολόγια προς την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση στις χρήσεις 2004 και 2005. Σύμφωνα με την παραπάνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 και δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική τους αξία με εκδότρια την επιχείρηση Γ.Σ.....» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2004

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως της επιχ/σης Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ 090049770, για την τοποθέτηση, στο χωρητικότητας 800 θέσεων κλειστό γυμναστήριο του συλλόγου, μίας (1) διαφημιστικής πινακίδας διαστάσεων 0,8 m X 2,0 m, για το χρονικό διάστημα από 01.09.2004 έως 31.12.2004, βάσει του από 01.09.2004 ιδιωτικού συμφωνητικού όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	Είδος στοιχείου-ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία €
1	Τ.Π.Υ./27-09-2004	Γ.Σ. Ο	10.000,00	1.800,00	11.800,00
2	Τ.Π.Υ./20-10-2004	Γ.Σ. Ο	10.000,00	1.800,00	11.800,00
3	Τ.Π.Υ./24-11-2004	Γ.Σ. Ο	10.000,00	1.800,00	11.800,00
ΣΥΝΟΛΟ			30.000,00	5.400,00	35.400,00

ΧΡΗΣΗ 2005

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως της επιχ/σης Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ, για την τοποθέτηση, στο χωρητικότητας 800 θέσεων κλειστό γυμναστήριο του συλλόγου, μίας (1) διαφημιστικής πινακίδας διαστάσεων 0,8 m X 2,0 m, για το έτος 2005 όπως

περιγράφονται παρακάτω:

A/A	Είδος στοιχείου-ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία €
1	Τ.Π.Υ. /17-06-2005	Γ.Σ.....	10.000,00	1.900,00	11.900,00
2	Τ.Π.Υ. /21-09-2005	Γ.Σ.	10.000,00	1.900,00	11.900,00
ΣΥΝΟΛΟ			20.000,00	3.800,00	23.800,00

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, ελέγχθηκε με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ 1037/2005 για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 κατά τον οποίο τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή κάθε εικαζόμενης παράβασης
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης-καταχρηστική η έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.
- 3) Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών-πραγματικές οι συναλλαγές.
- 4) Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός-λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό_ της προσφεύγουσας περί παραγραφής

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»

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

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β).....γ», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

Επειδή, στο άρθρο 57 του Ν.2859/2000 ρητά ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.».

Επειδή, στο άρθρο 9 § 5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα

ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72 § 3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 72 § 6 του Ν. 4174/13: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Σύμφωνα δε με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...*»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.-/.....-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της αριθμ./2011 εντολής του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που

επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, 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.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια 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 (ΣτΕ 4674/1998), 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.

Επειδή, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 ΟΛ., 1972/2012 ΟΛ., 2469-2471/2008 ΟΛ., 2113/1963 ΟΛ.)».

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού, τον δε νομοθέτη να λαμβάνει υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, αντικειμενικά κριτήρια και ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά

την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και κοινοποίησε νομότυπα στον διαχειριστή της προσφεύγουσας το με αρ.-/.....2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και τις προσωρινές πράξεις προστίμων και η προσφεύγουσα εντός της ταχθείσας προθεσμίας των είκοσι ημερών υπέβαλε τα με αριθ. πρωτ.-/.....-2016 (αρχικό) και-/.....2016 (συμπληρωματικό) έγγραφα υπομνήματα επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω οι παραβάσεις της λήψης μερικώς φορολογικών στοιχείων καταλογίστηκαν σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. παρ.10β' του Ν.2523/97 ως προς τα καταλογισθέντα πρόστιμα του ΚΒΣ και τις

διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.2523/97 ως προς τα καταλογισθέντα πρόστιμα του άρθρου 6, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 72 παρ 48 του Ν. 4174/2013 και 7§3 και 8§3 του Ν.4337/2015, οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του δικαίου, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτός ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και άρθρου 6 της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ότι είναι πραγματικές οι συναλλαγές

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/1990).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμοδίου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αυθαίρετου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα ως προς τον εκδότη:

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και το Σ.Δ.Ο.Ε Κεντ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε ότι ο Γυμναστικός Σύλλογος «.....» ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών σε πλήθος επιχειρήσεων στη Κεντρική Μακεδονία στις οποίες εξέδωσε πληθώρα με σημαντικές αξίες εικονικά φορολογικά στοιχεία για υποτιθέμενη παροχή διαφημίσεων, κυρίως μέσω της τοποθέτησης διαφημιστικών πινακίδων στα γήπεδα όπου αγωνιζόταν οι ομάδες βόλεϊ του εν λόγω σωματείου.

Επειδή, Ο ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογούνταν και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο σύλλογος τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς

παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α., μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας).

Επειδή, λαμβάνονταν μέριμνα λοιπόν ώστε να σχηματισθεί ένας «*φάκελος διαφήμισης*», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.). Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «*φακέλου διαφήμισης*» δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές εφόσον ζητηθεί, για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Επειδή, σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις συντάσσονται ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ Γυμναστικού Συλλόγου και διαφημιζόμενης επιχείρησης, στα οποία γίνεται σύντομη αναφορά των όρων της «*συμφωνίας*» και τα οποία κατατίθενται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιούνται δε ως δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.

Αναρτώνται επίσης διαφημιστικές πινακίδες στα κλειστά γήπεδα του συλλόγου με τον λογότυπο της διαφημιζόμενης επιχείρησης και λαμβάνονται φωτογραφίες για να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της διαφήμισης.

Επειδή, επιπλέον πολλές διαφημιζόμενες εταιρείες, μεριμνούν ώστε να καταβληθούν τα αναλογούντα στα εκδοθέντα τιμολόγια τέλη διαφήμισης και χρησιμοποιούν το σχετικό διπλότυπο ως επιπλέον δικαιολογητικό απόδειξης της συναλλαγής. Σημειώνεται βέβαια ότι το αποδεικτικό καταβολής τέλους διαφήμισης, ουδεμία αποδεικτική αξία έχει για το πραγματικό ύψος της διαφημιστικής δαπάνης, αφού η καταβολή τους ήταν προς το συμφέρον της λήπτριας επιχείρησης και αποτελούσε προϋπόθεση προκειμένου να εκπέσει την δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (αρθρ. 31 παρ 1 ιδ' Ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος).

Για να αποδειχθεί τέλος ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση και στο λογιστήριο του, μεριμνούσαν και με διάφορες μεθόδους που εφάρμοζαν (ανακύκλωση των χρημάτων του συλλόγου, καταχώρηση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου συμψηφιστικών κινήσεων χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών

λογαριασμών των μελών του Γυμναστικού Συλλόγου), λάμβαναν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονταν ο και παρέδιδαν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, το οποίο οι τελευταίες χρησιμοποίησαν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τον Σύλλογο.

Επειδή, παρατηρούνται τεράστιες αποκλίσεις τόσο στις συμφωνηθείσες αξίες διαφήμισης που αναγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ του και των διαφημιζόμενων πελατών του, όσο και στα εκδοθέντα από τον Τ.Π.Υ. για διαφημίσεις, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο συνέτασσε συμφωνητικά και εξέδιδε τιμολόγια για διαφημίσεις, χωρίς να ακολουθεί μια συγκεκριμένη λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική, αλλά αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία ενδεχόμενα χρειαζόνταν η λήπτρια επιχείρηση.

Επειδή, από τις ημερομηνίες σύνταξης των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του και των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει ότι δεκάδες συμφωνητικά κατασκευάσθηκαν μαζικά και υπογράφηκαν την ίδια ημέρα, χωρίς να δίνεται η πρέπουσα προσοχή, ούτε στους όρους, αλλά ούτε και στο ποια πράγματι πρόσωπα υπέγραφαν, αντί του εκάστοτε προέδρου του, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο σκοπός σύνταξής τους και η θεώρησή τους στην Δ.Ο.Υ. στις πλείστες των περιπτώσεων, ήταν απλά και μόνο για να επιδειχθούν αυτά ως αποδεικτικό στοιχείο στις ελεγκτικές αρχές, όταν και αν χρειασθεί, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές και όχι για να καθορισθούν επακριβώς οι τρόποι προβολής και πληρωμής, παρότι αφορούσαν συμφωνίες δεκάδων και εκατοντάδων χιλιάδων Ευρώ.

Επειδή, οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του, δεν έχουν συνάφεια και είναι πολλαπλάσιες (από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες) από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα που αγωνίζονταν επαγγελματική ομάδα μπάσκετ της ίδιας πόλης (ΚΑΕ), η οποία μάλιστα αγωνιζόταν σε γήπεδο πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας και επιπλέον συμμετείχε στο δεύτερο κατά σειρά δημοφιλέστερο ομαδικό άθλημα στην Ελλάδα (καλαθόσφαιρα), το οποίο συγκεντρώνει πολύ περισσότερους φιλάθλους, έχει πολύ μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης και συγκεντρώνει πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική δαπάνη.

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο Γ.Σ.«.....» εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το

ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες της εκροές .

Επειδή, η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (Α.Σ.), τιμολογούνταν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις με τιμές που κυμαίνονταν από **1.500,00 €** έως **10.000,00 €** για ολόκληρη την αγωνιστική περίοδο, τιμές δηλαδή που υπολείπονται σημαντικά από αυτές στις οποίες τιμολογούσε ο Γ.Σ. όμοιες διαφημίσεις.

Επειδή, ο εν λόγω γυμναστικός σύλλογος Γ.Σ. φέρεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, το εξωπραγματικό καθαρό ποσό άνευ Φ.Π.Α. των **62.619.563,34 €** στις χρήσεις 2001 έως και 2005 και **62.681.850,00 €** στις χρήσεις 2006 έως και 2011, ήτοι συνολικά 125.301.413,34 €, εκδίδοντας συνολικά **4.502 Τ.Π.Υ.** στις παραπάνω χρήσεις, τα οποία έχουν κριθεί ως **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** από τον έλεγχο του ΕΣΕ και της ΕΔΕΥΘ.

Επειδή, είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον ΓΣ ΗΡΑΚΛΗΣ στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά εκατόν δεκαεννιά (119) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία **4.966.019.80 €**, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.

Επειδή, τέσσερις (4) ακόμη επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον Γ.Σ. στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά δέκα έξι (16) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία **267.000,00 €**, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10, με ποσοστό δηλωθείσας μερικής εικονικότητας που κυμαίνεται από 33,33 % έως 90,00 %.

Επειδή, είκοσι επτά (27) συνολικά επιχειρήσεις, λήπτες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον Γ.Σ. στις χρήσεις από 2006 έως 2011, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του Ν. 3888/2010 άρθρ. 12 παρ. 6, δηλώνοντας εκατόν ογδόντα επτά (187) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας **6.000.000,00 €** ως εικονικά, με ποσοστό δηλωθείσας εικονικότητας που κυμαίνεται από 80,00 % έως 100,00 %.

Επειδή, οι αναφερόμενες στις εκθέσεις ελέγχου επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν από τον Γ.Σ. πανομοιότυπα τιμολόγια με αυτά που έλαβε και η προσφεύγουσα επιχείρηση, τόσο ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενης εξόφλησής

τους, προσήλθαν από μόνες τους και δήλωσαν ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν από τον Γ.Σ. ΗΡΑΚΛΗΣ.

Επειδή, οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις πλήρωναν στους εκπροσώπους του Γυμναστικού Συλλόγου μόνον τον αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων και ένα μικρό ποσοστό επί της αξίας των τιμολογίων, έχοντας την ωφέλεια της μικρής φορολογικής επιβάρυνσης, ενώ στο Ελληνικό Δημόσιο ο Γυμναστικός Σύλλογος δεν απέδωσε ποτέ τον οφειλόμενο ΦΠΑ. Συνεπώς για κάποιες επιχειρήσεις διενεργήθηκαν διαφημίσεις αλλά το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης ήταν σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος, η πραγματική αξία των κρινόμενων τιμολογίων δεν είναι δυνατό επακριβώς να προσδιοριστεί για κάθε συναλλαγή και κάθε συναλλασσόμενο και για τον λόγο αυτό τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο του Ε.Σ.Ε. μερικώς εικονικά ως προς την αξία χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας.

Επειδή, οι επιχειρήσεις με την αποδοχή και την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζουν ανύπαρκτες συναλλαγές, έχουν ως αποτέλεσμα να εμφανίζουν στα βιβλία τους διογκωμένες δαπάνες, συνεπώς λιγότερα κέρδη, μικρότερη φορολογική επιβάρυνση και ωφέλεια της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Οι καταθέσεις - πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για τις υποτιθέμενες πληρωμές των τιμολογίων στους λογαριασμούς του Γυμναστικού Συλλόγου σε διάφορες τράπεζες, δεν γινότανε από τους φερόμενους πελάτες - επιχειρήσεις οι οποίοι είχαν την σχετική υποχρέωση, αλλά από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του Γυμναστικού συλλόγου προκειμένου τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης να εμφανίζονται ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά, δηλαδή γινότανε ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων με ταυτόχρονη κατάθεση & ανάληψη με φερόμενους ως καταθέτες των χρημάτων διάφορες επιχειρήσεις πελάτες του Γ. Σ. στις οποίες και παράδιδαν τα διάφορα καταθετήρια κυρίως της Τράπεζας & της Ε.Τ.Ε.

Επειδή, η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η ίδια τακτική ακολουθείται ακόμη και μετά την 01-05-2002 που ίσχυε το αρ. 18§2 του Π.Δ.186/92 και όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά». Λόγω των παραπάνω, η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και η πληρωμή τους με μετρητά

είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01.05.2002 που ίσχυαν τα προαναφερόμενα και αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό υλικό και από τα βιβλία και του ΓΣ «.....», προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και φέρεται να εξόφλησε τα παραπάνω τιμολόγια με μετρητά και με βάση το Ημερολόγιο Ταμείου εκδόθηκαν από τον ΓΣ Ο τα υπ' αριθμ γραμμάτια είσπραξης, ΓΕ 351/1-10-2004, ΓΕ 405/02-11-2004, ΓΕ 491/29-11-2004 στη χρήση 2004 και ΓΕ 351/28-06-2005 και ΓΕ 405/06-10-2005 στη χρήση 2005 με τα οποία φέρεται να εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ΓΣ «Ο» προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται να εξόφλησε το υπ' αριθμ/21-09-2005 Τ.Π.Υ. με κατάθεση μετρητών ποσού 11.900,00 € στις 06/10/2005 στο υποκατάστημα –κωδικός ταμεία της στον με αριθ. λογαριασμό με δικαιούχο τον ΓΣ «Ο», όπου **φέρεται ως καταθέτης η προσφεύγουσα και η κατάθεση στην πραγματικότητα γίνεται από τον Β.** (βλ. ηλεκτρονικό αρχείο γραμμή), συνεπώς και η περίπτωση της, εντάσσεται στις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από τον Γ.Σ. προς όλους τους λήπτες για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις παραπάνω συναλλαγές.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είναι παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός και ότι τα αποτελέσματα μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. [186/1992](#) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **β)** ... **γ)** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... **δ)** **ε)** 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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

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

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ...».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ο επανέλεγχος, που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού τακτικού ελέγχου (ΠΟΛ 1037/2005), διότι αντικείμενο του επανελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρ. Ανατολ. Μακεδονίας-Θράκης και της από/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Ε.Δ.Ε. και όχι εκείνων που ήταν στην διάθεση του εφόρου κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου έστω κι αν για οιονδήποτε λόγο δεν λήφθηκαν υπόψη. (ΣτΕ 2703/97,2473/96).

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ 4 της ΠΟΛ 1147/2010 (με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις στο ν. 3888/2010) ορίζεται ότι: «4. Αν περαιωθούν όλες ανεξαιρέτως οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των πιο πάνω παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, παρ.13 και 7, παρ.3 καθώς και στο άρθρο 8 και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. για τα βιβλία και τα στοιχεία που αφορούν περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο (π.χ. έλεγχος με αποφάσεις ΠΟΛ.1144/1998, ΠΟΛ.1037/2005, έλεγχος με γενικές διατάξεις) ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση (π.χ. ν.3259/2004, ν.3697/2008 κλπ.), εφόσον έχει εξοφληθεί ή μόλις εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Συνεπώς και για τις υποθέσεις αυτές, εφόσον έχει εξοφληθεί ή εξοφλείται το σύνολο της βάσει ελέγχου ή βάσει περαιώσεως οφειλής, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005.».

Επειδή, η προσφεύγουσα νομίμως κατέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία μέχρι και τη χρήση 2005, σύμφωνα με την § 4 του άρθρου 12 ν. 3888/2010, εφόσον εξόφλησε το σύνολο των οφειλών

από το διενεργηθέντα τακτικό φορολογικό έλεγχο (ΠΟΛ 1037/2005) ο οποίος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επαρκή και τα οποία δεν προσκομίστηκαν κατά τον παρόντα έλεγχο.

Επειδή, εν προκειμένω, οι υπό κρίση χρήσεις επιβαρύνθηκαν με παραβάσεις που αφορούν σε λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης στις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005 και αφορούν σε δαπάνες διαφήμισης, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 30.000,00 € και 20.000,00 € αντίστοιχα, χωρίς να μπορεί από τον έλεγχο να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική τους αξία, η οποία πρέπει τελικά να ληφθεί υπόψη για την εξέταση της ενδεχόμενης επίδρασης επί του κύρους των βιβλίων των προαναφερομένων χρήσεων.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, αφενός δεν καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, ως προς τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν από τον παρόντα επανέλεγχο, αφετέρου δε, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τους Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους των πινάκων που προβλέπονται για την εν λόγω επιχείρηση (ΚΑ 2324 14%, ΚΑ 8206 34%), το ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων του συνόλου των μερικώς εικονικών ληφθέντων φορολογικών στοιχείων χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία των εν λόγω χρήσεων, οι ανωτέρω πράξεις ή παραλείψεις δεν χαρακτηρίζονται όμως μεγάλης έκτασης και δεν επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων των υπό κρίση χρήσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και συγκεκριμένα το γεγονός ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις δεν επισύρουν ανακρίβεια των βιβλίων, δεδομένου ότι δεν καθίσταται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και δεν δυσχεραίνεται ο φορολογικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, τα βιβλία με την παρούσα απόφαση κρίνονται **επαρκή**, με εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος και εφαρμογή του άρθρου 32 παρ.1 περ δ' του ν.2859/2000 ως προς το ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή της με αριθμό/.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων από **ανακριβή σε επαρκή και τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών από εξωλογιστικό σε λογιστικό:**

1) την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

α) Της με αριθμό/.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2005 ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με την προσθήκη των μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ποσού 30.000,00 ως λογιστική διαφορά βάσει του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

β) Της με αριθμό/.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2006 ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με την προσθήκη των μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ποσού 20.000,00 ως λογιστική διαφορά βάσει του άρθρου 31 του ν. 2238/1994.

γ) Της με αριθμό/...../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 ως προς τις φορολογητέες εκροές όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση

δ) Της με αριθμό/...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 ως προς τις φορολογητέες εκροές όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση

2) την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

α) της με αριθμ./.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004,

β) της με αριθμ./.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005,

γ) της με αριθμ./...../.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004,

δ) της με αριθμ./...../.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2005, ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	417.413,08
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	66.962,71
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	484.375,59

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
--	--

ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡ. ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	18.569,42
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ (αξία εικονικών)	30.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	48.569,42

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	18.569,42	157.827,07	48.569,42	30.000,00
Φόρος που αναλογεί	6.499,30	55.239,47	16.999,30	10.500,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	1.727,04	1.727,04	1.727,04	
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	1.018,06	1.018,06	1.018,06	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.754,20	52.494,37	14.254,20	10.500,00
Προκαταβολή φόρου επομ. έτους	1.729,49	1.729,49	1.729,49	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών με την παρούσα απόφαση	185,70	1.578,27	485,69	299,99
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	37,13	315,65	97,14	60,01
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		58.488,20	12.600,00	12.600,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας		1.671,08	359,99	359,99
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη		334,22	72,01	72,01
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	5.706,52	116.611,28	29.598,52	23.892,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	23.892,00 €			

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2006	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	408.435,49
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	79.057,75
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	487.493,24

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2006	
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡ. ΒΑΣΕΙ τακτικού ελέγχου	24.018,60
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ (αξία εικονικών)	20.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	44.018,60

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	24.018,60	163.370,69	44.018,60	20.000,00
Φόρος που αναλογεί	7.685,95	52.278,62	14.085,95	6.400,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	1.729,49	1.729,49	1.729,49	
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	1.047,42	1.047,42	1.047,42	
Χρεωστικό ποσό	4.909,04	49.501,71	11.309,04	6.400,00
Προκαταβολή φόρου	3.039,92	3.039,92	3.039,92	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%		53.511,20	7.680,00	7.680,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	7.948,96	106.052,83	22.028,96	14.080,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.080,00 €			

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	361.073,19	399.823,26	361.073,19	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	401.697,43	371.697,43	371.697,43	30.000,00
Φόρος εκροών	64.868,67	71.870,00	64.868,67	0,00
Φόρος εισροών	72.033,47	66.633,47	66.633,47	5.400,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου λοιπά προστιθέμενα ποσά	406,83	406,83	406,83	0,00
Πληρωμές στο δημόσιο	2.123,20	2.123,20	2.123,20	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισρ.	0,21	0,21	0,21	0,00

Αφαιρούμενα ποσά	9.695,04	9.695,04	9.695,04	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	64.868,67	59.468,67	59.468,67	5.400,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	12.401,33	5.400,00	5.400,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		14.881,60	6.480,00	6.480,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	27.282,93	11.880,00	11.880,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	11.880,00 €			

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	376.062,12	415.061,62	376.062,12	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	405.350,99	385.350,99	385.350,99	20.000,00
Φόρος εκροών	70.713,28	78.046,68	70.713,28	0,00
Φόρος εισροών	76.191,09	72.391,09	72.391,09	3.800,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου λοιπά προστιθέμενα ποσά	0,37	0,37	0,37	0,00
Πληρωμές στο δημόσιο	3.125,32	3.125,32	3.125,32	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισρ	0,00	0,00	0,00	0,00
Αφαιρούμενα ποσά	8.603,50	8.603,50	8.603,50	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	70.713,28	66.913,28	66.913,28	3.800,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	11.133,40	3.800,00	3.800,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		13.60,08	4.560,00	4.560,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	24.493,48	8.360,00	8.360,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	8.360,00 €			

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	30.000,00 X 20% = 6.000,00 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	20.000,00 X 20% = 4.000,00 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	5.400,00 X 3 = 16.200,00 €.

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	3.800,00 X 3 = 11.400,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.