



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/1/2017

Αριθμός απόφασης: 15

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 7/9/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, του με αρ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2004, του με αρ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2005, του με αρ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2004, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2005, του με αρ. οριστικού προσδιορισμού ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 7/9/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.000,00 €, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών Τιμολογίων

Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.400,00 €, εκδόσεως του «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.000,00 €, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 €, εκδόσεως του Γ.Σ. «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.000,00 €, λόγω λήψης τριών μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,0 €, εκδόσεως του «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.
4. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 11.880,00 €.
5. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 12.540,00 €.
6. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 12.540,00 €.
7. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών στοιχείων, ήτοι ποσό 5.400,00 X 3 = **16.200,00 €**.
8. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε, λόγω λήψης δύο μερικώς εικονικών στοιχείων, ήτοι ποσό 5.700,00 X 3 = **17.100,00 €**.

9. Με τον με αριθμό προσβαλλόμενο οριστικό προσδιορισμό ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε, λόγω λήψης τριών μερικώς εικονικών στοιχείων, ήτοι ποσό 5.700,00 X 3 = **17.100,00 €.**

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. έγγραφο και την Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2004 - 2006, καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στη χρήση 2004, δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 30.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 5.400,00 €, στη χρήση 2005, δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 30.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 5.700,00 € και στη χρήση 2006, τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 30.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 5.700,00 €, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, τα οποία εξέδωσε ο Γυμναστικός Σύλλογος «», ΑΦΜ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., εξέδωσε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί για τις ελεγχόμενες χρήσεις.
2. Απαράδεκτος ο επανέλεγχος των χρήσεων λόγω περαίωσης. Ανυπαρξία νέων στοιχείων.
3. Έλλειψη αιτιολογίας διότι: α) δεν αξιολογήθηκε καθόλου και δεν ερευνήθηκε αν και κατά πόσο οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν τη στιγμή που αυτοβούλως προσκόμισε αποδείξεις είσπραξης του αντιτίμου των τιμολογίων, β) δεν αξιολογήθηκε καθόλου και δεν ερευνήθηκε η καλή του πίστη, δεδομένου ότι καλόπιστα προσκόμισε στην αντίδικο Αρχή τιμολόγια και αποδείξεις είσπραξης και γ) τα επίμαχα τιμολόγια δεν έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στο τέλος της χρονιάς αλλά σε διάφορες ημερομηνίες, επομένως δεν προκύπτει σκοπιμότητα, αφού ακόμη δεν μπορούσε να γνωρίζει τα αποτελέσματά του ώστε να προνοήσει να λάβει τιμολόγια ως έξοδα.
4. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων.
5. Δεν υπήρχε οικονομικό συμφέρον από την πλευρά του διότι το ποσό ΦΠΑ που γλύτωσε από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι πολύ μικρό σε σχέση με τα ποσά ΦΠΑ που κατέβαλε στο Δημόσιο σε κάθε χρήση.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
7. Θα έπρεπε να εφαρμοστεί το ισχύον ευμενέστερο καθεστώς κατά την έκδοση των

προσβαλλόμενων πράξεων.

8. Μη νόμιμες όλες οι σχετικές πράξεις που αφορούν ΦΠΑ και πρόστιμα ΦΠΑ, διότι δεν προσδιορίζεται επακριβώς η αξία του ΦΠΑ που παρανόμως εξέπεσε.
9. Μη νόμιμη η επιβολή κυρώσεων με το Ν.2523/97.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, 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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την

αρχική πράξη ή ανά δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή στο άρθρο 87 του Ν.4316/2014 ορίστηκε ότι : « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή στη συνέχεια στο άρθρο 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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.

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 με αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ./16/5/2012 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση από τον Γ.Σ. «» είναι μερικώς εικονικά. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον επανέλεγχο των περαιωμένων χρήσεων

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων (άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική

αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από 26/1/2016 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των εκθέσεων Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, κατόπιν ελέγχου του «», κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος κατά τις υπό κρίση χρήσεις εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους.

Επειδή, κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όπου ορίζεται : «... α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.».

Επειδή, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. σε περαιωμένες χρήσεις, εφόσον υπάρχουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.».

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση,

που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2004 - 2007 με το Ν. 3697/2008, αποδεχόμενος το με αριθμ./1/2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο και εξόφλησε.

Επειδή ωστόσο, η από Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.μεταγενέστερα της περαίωσης των ελεγχόμενων χρήσεων, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004.

Ως προς την αιτιολογία των πράξεων και της μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.

Επειδή όσον αφορά στους ισχυρισμούς περί ελλείψεως αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πρέπει να σημειωθεί ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού οι από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή ο ισχυρισμός που προβάλλει ο προσφεύγων ότι η φορολογική αρχή θα έπρεπε να εξετάσει το αν ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη, πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι η εν λόγω περίπτωση δεν αφορά σε συναλλαγή εικονική ως προς το πρόσωπο, κατά την οποία μπορεί να συνεκτιμάται η καλή πίστη του λήπτη του εικονικού στοιχείου, αλλά σε συναλλαγή εικονική στο σύνολό της (ΣτΕ 70/2011, ΣτΕ 1126/2010, 1184/2010, 3528/2010, ΔΠΡ Πειραιά 1458/2007, κ.α.).

Επειδή, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν

απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Ε.Σ.Ε. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, οι οποίες αποτελούν παρακολούθημα των από εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο «» για τους κάτωθι λόγους:

- Οι τεράστιες αποκλίσεις που παρατηρούνται 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.
- Ότι 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.
- Ότι 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 (.....), η οποία μάλιστα αγωνίζονταν 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.

- Ότι η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (.....), 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 «» όμοιες διαφημίσεις.
- Ότι ο εν λόγω «» 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.
- Ότι είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον «» 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.
- Ότι τέσσερις (4) ακόμη επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον «» 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 %.
- Ότι είκοσι επτά (27) συνολικά επιχειρήσεις, λήπτες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον «» 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 %.
- Ότι οι αναφερόμενες στις παραπάνω παραγράφους επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν από τον ... «» πανομοιότυπα τιμολόγια με αυτά που έλαβε και η ελεγχόμενη 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 «».
- Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις πλήρωναν στους εκπροσώπους του 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 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

- 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 σε διάφορες τράπεζες, δεν γινότανε από τους φερόμενους πελάτες - επιχειρήσεις οι οποίοι είχαν την σχετική υποχρέωση, αλλά από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του 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 στις οποίες και παρέδιδαν τα διάφορα καταθετήρια κυρίως τηςΤράπεζας & της ..Τ.Ε.
- Οι παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της ΕΔΕΥΘ για το σύνολο των εκδοθέντων από τον ... «» Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001 – 2011), καθώς και οι ειδικές διαπιστώσεις των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡ. & ΑΝΑΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΘΡΑΚΗΣ, επαληθεύονται απόλυτα και για τα Τ.Π.Υ. που έλαβε ο ελεγχόμενος, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση του, εντάσσεται στις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από τον «» προς όλους τους λήπτες για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις παραπάνω συναλλαγές.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο «» προς την προσφεύγουσα, είναι υπερτιμολογημένα σε σχέση με την παρεχόμενη υπηρεσία, χωρίς να αμφισβητείται το γεγονός της πραγματοποίησης της διαφήμισης και για το λόγο αυτό κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά.

Ως προς την ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος

Επειδή, οι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων, με τις πράξεις τους επιτυγχάνουν: **α)** Ως προς τους άμεσους φόρους μειώνουν τα κέρδη τους, εμφανίζοντας διογκωμένες δαπάνες με αντίστοιχη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων ή αυξάνουν τις ζημίες για μεταφορά και συμψηφισμό με φορολογητέα κέρδη επόμενης χρήσης. **β)** Ως προς τους έμμεσους φόρους και ειδικότερα όσον αφορά τον Φ.Π.Α., συμψηφίζουν τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων με τον Φ.Π.Α. των εκρών τους και είτε μειώνουν τον προς απόδοση φόρο, είτε αυξάνουν το πιστωτικό

υπόλοιπο του φόρου. γ) Ως προς τους αναπτυξιακούς Νόμους και ως προς το σκέλος των επιδοτήσεων, οι επιχειρήσεις που είναι ενταγμένες σε τέτοιου είδους νόμους καρπώθηκαν αυτούσια χρηματικά ποσά που αντιστοιχούν σε ποσοστά επί της αξίας των εικονικών τιμολογίων.

Επειδή εν προκειμένω, με την λήψη των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων αφενός μεν διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες της επιχείρησής του και μείωσε ισόποσα τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη, αφετέρου αύξησε τον Φ.Π.Α. εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, παρουσιάζοντας στις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ είτε μηδενικό υπόλοιπο (χρήση 2004) είτε πιστωτικό υπόλοιπο (χρήσεις 2005, 2006). Μέσω της διαδικασίας αυτής ωφελούνταν και ο εκδότης.... «.....», ως σωματείο, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν φορολογείται και δεν αποδίδει φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών. Εξέδωσε τα εικονικά ή υπερτιμολογημένα (μερικώς εικονικά) στοιχεία προκειμένου να προσελκύσει τις λήπτριες επιχειρήσεις ως χορηγούς, μεταξύ των οποίων και την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Όσον αφορά τον Φ.Π.Α., όπως προέκυψε από τον έλεγχο, ο Σύλλογος τον απέδωσε μερικώς, διότι τον συμψήφισε με Φ.Π.Α. εισροών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί ανυπαρξίας οικονομικού συμφέροντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή δε του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

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. 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, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.” Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Επειδή, εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας δεν μπορεί να τεθεί.

Ως προς το ζήτημα εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 Ν.4110/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ’ αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2004 - 2006, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο

φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την στοιχειοθέτηση της παράβασης και την επιβολή των προβλεπόμενων προσθέτων φόρων.

Επειδή, στα άρθρα 1 και 2 του Ν.2523/97 ορίζονται τα εξής : «Άρθρο 1. 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ..., β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, ... 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάντα τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.

Άρθρο 2. 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται. ... 8. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά μεδιοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 72 παρ. 17 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση, χωρίς να προβλέπεται η εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 2 του αυτού νόμου, ορθώς και σύννομα υπολογίστηκαν οι πρόσθετοι φόροι επί του φόρου που προέκυψε μετά τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή

και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013 «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.ΠΑ, 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, περαιτέρω με το 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ως ισχύει σήμερα, ορίζεται ότι : « 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: ... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι

κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή τόσο των προστίμων Κ.Β.Σ. όσο και των προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Ως προς τη μη νομιμότητα των σχετικών πράξεων ΦΠΑ, διότι δεν προσδιορίζεται επακριβώς η αξία του ΦΠΑ που παρανόμως εξέπεσε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει, καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα ακυρότητας των σχετικών πράξεων Φ.Π.Α. και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Ε.Σ.Ε. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, οι οποίες υιοθετήθηκαν και από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/9/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Χρήση 2004

Λήψη δύο μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.400,00 €, εκδόσεως του «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού 30.000 X 20% = 6.000,00 €

Χρήση 2005

Λήψη δύο μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 €, εκδόσεως του «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού 30.000 X 20% = 6.000,00 €

Χρήση 2006

Λήψη τριών μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 €, εκδόσεως του «», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού 30.000 X 20% = 6.000,00 €

Φ.Π.Α.**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

Διαφορά φόρου	5.400,00
Πρόσθετος φόρος	6.480,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.880,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Διαφορά φόρου	5.700,00
Πρόσθετος φόρος	6.840,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.540,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

Διαφορά φόρου	5.700,00
Πρόσθετος φόρος	6.840,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.540,00

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

$$5.400,00 \times 3 = 16.200,00 \text{ €}$$

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

$$5.700,00 \times 3 = 17.100,00 \text{ €}$$

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

$$5.700,00 \times 3 = 17.100,00 \text{ €}$$

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).