



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

Θεσσαλονίκη 27/07/2016

Αριθμός απόφασης:778

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

**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 πδ 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 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».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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).
- Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών.

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ κατά των με αριθμ. α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Τις με αριθμ. α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010) των οποίων ζητείται η ακύρωση και των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010) ποσό κυρίου φόρου 14.231,76€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 16.224,21 €, ήτοι συνολικού ποσού 30.455,97€ .
- Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 ποσό κυρίου φόρου 8.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 9.600,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 17.600,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία**, εκδόσεως για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009 και 01/01/2010-31/12/2010 ως παρακάτω:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2003-31/12/2003

Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ Τ.Π.Υ.	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΟΥ ΑΞΙΑΣ
.....	.....	25.000,00	.....	...../2003	25.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	25.000,00			25.000,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2008-31/12/2008

Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΜΕΡΙΚΩΣ
-------	----------	------	---------	----------	---------

		Τ.Π.Υ.	Τ.Π.Υ.	Τ.Π.Υ.	ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΟΥ ΑΞΙΑΣ
.....	.....	10.000,00	.....	...../2008	10.000,00
.....	.....	10.000,00	.....	...../2008	10.000,00
.....	.....	10.000,00	.....	...../2008	10.000,00
.....	.....	10.000,00	.....	...../2008	10.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	40.000,00			40.000,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2009-31/12/2009

Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ Τ.Π.Υ.	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΟΥ ΑΞΙΑΣ
.....		5.000,00	.....	...../2009	5.000,00
.....		5.000,00	.....	...../2009	5.000,00
.....		5.000,00	.....	...../2009	5.000,00
.....		5.000,00	.....	...../2009	5.000,00
.....		10.000,00	.....	...../2009	10.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	30.000,00			30.000,00

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2010-31/12/2010

Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	ΑΡΙΘΜΟΣ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ Τ.Π.Υ.	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΟΥ ΑΞΙΑΣ
.....		10.000,00	.....	...../2010	10.000,00
.....		10.000,00	.....	...../2010	10.000,00
.....		10.000,00	.....	...../2010	10.000,00
.....		10.000,00	.....	...../2010	10.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	40.000,00			40.000,00

Τις χρήσεις 2003,2008 και 2009 η προσφεύγουσα περαίωσε με τις διατάξεις του ν. 3888/10 αποδεχόμενη το με αριθμό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Από τον έλεγχο της Δ.ΟΥ. συντάχθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1019/28-1-2011 το υπ' αριθμ..... συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/10, από το οποίο προκύπτει διαφορά φόρου περαίωσης 4.955,64€ το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση

αποδέχθηκε .

Ο έλεγχος έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2010 ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των § 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994 καθώς έκρινε ότι το ποσό των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι 20,64% των ακαθάριστων εσόδων , επιφέρουν αύξηση στις ζημιές κατά 76,10% και συνεπώς υφίσταται το κριτήριο της "μεγάλης έκτασης" κατά την έννοια της § 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ).

Σημειώνεται ότι για την λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε από τον έλεγχο για τις χρήσεις 2003,2008,2009 και 2010 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 5.000,00€, 8000,00€, 6000,00€ και 4000,00€ τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε και εξόφλησε το σύνολο της οφειλής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας - Ο επιτηδευματίας που αποδέχεται φορολογικό στοιχείο απαλλάσσεται αν αποδείξει ότι κατά το χρόνο της συναλλαγής είχε καλή πίστη - Πραγματική αξία διαφημιστικής προβολής στον
- 2) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας στις εκθέσεις ελέγχου- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας
- 3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης(άρθρο 20 παρ.2 Σ.)

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97:Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 νομικό 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 πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.285/12 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 σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ "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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)..."

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου ».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο(παράγραφος 2).»

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι **δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου** της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την

επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπάλληλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995,1027).

Επειδή , στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή στις από εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αυτολεξεί : «Το ιστορικό και οι λόγοι για τους οποίους τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά (χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική τους αξία) παρουσιάζονται αναλυτικά στην από και με αριθμό υπόθεσης Σ.Δ.Ο.Ε. έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. πάνω στην οποία βασίστηκε η Υπηρεσία μας και συνέταξε την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ..... η οποία συντάχθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης παραβάσεων.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. τα **αποτελέσματα της οποίας αποδέχθηκε η προσφεύγουσα** αναφέρονται οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά ως παρακάτω:

Λόγοι που περιλαμβάνονται στο σχετικό κεφάλαιο με τίτλο «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», για τους οποίους τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως χρήσεων 2001-2005 που καταγράφονται αναλυτικά στην εν λόγω έκθεση κρίνονται εικονικά ως προς την αξία:

- Από το αρ πληροφοριακό έγγραφο (επισυνάπτεται στο τέλος της παρούσης), του ΣΔΟΕ προκύπτει ότι μετά από έρευνα του, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονται στα τιμολόγια διαφήμισης (μερικώς εικονικά ως προς την αξία) διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονται κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.
- Τα υπέρογκα ποσά των διαφημίσεων που εμφανίζουν στα βιβλία τους αρκετές εταιρίες ως δαπάνες διαφήμισης με Τ.Π.Υ. του ,εμφανίζεται να τα έχουν εξοφλήσει με μετρητά αυθημερόν, πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής πρακτικής. 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.

- Από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος 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 .
- Από την ελεγχόμενη πραγματοποιήθηκαν εικονικές αγορές, στη χρήση 2002 ύψους 1.062.665,00 €, στη χρήση 2003 ύψους 2.647.059,00 €, στη χρήση 2004 ύψους 7.697.612,00 € και στην χρήση 2005 ύψους 4.602.160,30 € και στη χρήση 2004 καταχώρισε εγγραφές άνευ παραστατικών ύψους 1.689.470,00 € και έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν ύψους 790.000,00 €. Οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις και για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. ΚΒΣ (όπως προαναφέρθηκε), από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες, προκειμένου..... να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που προήλθε από την έκδοση των τιμολογίων διαφήμισης. Οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης. Τα σωματεία ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν φορολογούνται και δεν αποδίδουν φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, με την αποδοχή – λήψη εικονικών στοιχείων εκπίπτουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που προέρχεται από την έκδοση υπερτιμολογημένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις .
- Όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων, έγιναν, προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογ/μο του
- Οι αναγραφόμενες τιμές που αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσε ογια διαφήμιση με πινακίδες στα γήπεδα, δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές, που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα όπου αγωνίζονται επαγγελματικές ομάδες της ανώτερης κατηγορίας μπάσκετ ανδρών, αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές χιλιάδες φιλάθλων. Αντίθετα οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποίησαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω του, είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ανωτέρω αναφερμένων τιμών διαφήμισης (π.χ..... για χρονική περίοδο διαφήμισης 2/8/02 έως το τέλος της αγωνιστικής περιόδου 2002-2003, με τέσσερις πινακίδες 0,80*3μ. εκάστη ,στο, το τίμημα ανέρχεται σε 400.000,00 € πλέον ΦΠΑ).

- Ο , εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα ,που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ, από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες και ομάδες καλαθοσφαίρισης οι οποίες διαθέτουν γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας, κυριαρχούν στην κατάκτηση τίτλων(πρωταθλήματα-κύπελλα), έχουν ευρύτατη τηλεοπτική κάλυψη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, όπου αγωνίζονται κάθε χρόνο, και βέβαια δραστηριοποιούνται στο ποδόσφαιρο και την καλαθοσφαίριση, τα οποία είναι τα πλέον δημοφιλή αθλήματα ανά τον κόσμο.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι η ελεγχόμενη τηρούσε τραπεζικούς λογ/μους όψεως και μάλιστα εμφανίζονται σ' αυτούς, οι καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον , έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Επίσης από τον έλεγχο του Ημερολογίου διαφόρων πράξεων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προέβαινε σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων των διαφημιζομένων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.

Κατά την κρίση του ελέγχου για τα Τ.Π.Υ. ,τα οποία αναφέρονται αναλυτικά παρακάτω, δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για τους εξής λόγους:

- Το ύψος της δαπάνης για διαφημιστική καταχώρηση δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσία για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος αποδεκτών τιμών αφού το κατά περίπτωση κόστος της συναρτάται άμεσα πέραν των αντικειμενικά άμεσα προσδιορίσιμων παραγόντων (υλικό διαφημιστικής καταχώρισης, όπως π.χ. πινακίδες, αφίσες, μέγεθος, επαναληψιμότητα, θέση κ.α.) και από παράγοντες οι οποίοι σχετίζονται και με την άυλη αξία του διαφημιστικού μέσου όπως, φήμη, αναγνωρισιμότητα, προβολή, κ.α. που είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί επακριβώς, έτσι ώστε να εκτιμηθεί και η ακριβής αξία της διαφημιστικής δαπάνης.
- Πρόκειται για παροχή υπηρεσιών για το είδος της οποίας δεν υπάρχει συγκεκριμένος τιμοκατάλογος, αλλά και ούτε απογραφείσα αξία στα βιβλία της επιχείρησης, και όχι για εμπόρευμα-προϊόν το οποία εύκολα μπορεί να αποτιμηθεί τόσο από στοιχεία της ίδιας της ελεγχόμενης ,όσο και από συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.
- Αν και από κάποιες περιπτώσεις επεξεργασθέντων στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών και της κινήσεων των λογαριασμών επιταγών των ληπτριών επιχειρήσεων προκύπτουν καταθέσεις ποσών που γίνονται από τις λήπτριες επιχειρήσεις προς τον (τα οποία αντιπροσωπεύουν μέρος της εμφανιζόμενης αξίας) και τα οποία υπολείπονται σημαντικά του αναφερομένων ποσών στα σχετικά εκδοθέντα παραστατικά και τα συμφωνητικά, ωστόσο δεν μπορεί με ασφάλεια να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος της συναλλαγής.
- Το είδος της δαπάνης δεν υπόκειται σε διατάξεις προσδιορισμού του εύρους της τιμολογηθείσας αξίας από το αρμόδιο Υπουργείο Ανάπτυξης, και ουσιαστικά ρυθμίζεται από τους κανόνες λειτουργίας του ανταγωνισμού της ελεύθερης αγοράς, κατόπιν διαπραγμάτευσης μεταξύ των συμβαλλομένων.
- Δεν είναι εφικτή η συνεκτίμηση του κόστους κατασκευής των διαφημιστικών μέσων προβολής (πινακίδες, αθλητική περιβολή με την επωνυμία του διαφημιζόμενου κ.α.) και κρίνεται μη

αντιπροσωπευτική του ύψους της διαφημιστικής δαπάνης δεδομένου ότι πιθανότατα αυτά χρησιμοποιούνται επαναλαμβανόμενα.

- Δεν προκύπτει από τις μαρτυρικές καταθέσεις τόσο των ταμιών των τραπεζών όσο και του

Δεν προκύπτει από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης και ιδιαίτερα της κίνησης των λογαριασμών ταμείου και καταθέσεων όψεως δεδομένου, ότι όπως διαπιστώθηκε αυτοί τηρούνταν πλημμελώς αντιβαίνοντας κάθε έννοια των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι η ελεγχόμενη κατά διαστήματα προέβαινε σε εικονικές εξοφλήσεις των εικονικώς σχηματισθέντων χρεωστικών υπολοίπων των πελατών - διαφημιζόμενων χρησιμοποιώντας λογιστικά σημειώματα και όχι ως είθισται εξοφλητικές αποδείξεις.

- Δεν συναρτάται άμεσα με τα δεδομένα των αξιών των υπολοίπων λογαριασμών που τηρεί στα βιβλία της η ελεγχόμενη (λογαριασμούς δαπανών λειτουργίας, μισθοδοσίας, ληφθέντων υπηρεσιών κ.α).
- Ο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εξέδωσε Τ.Π.Υ. για διαφημίσεις διαφόρων ειδών. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω είδη διαφήμισης: πινακίδες διαστάσεων 0,80 εκ X 3 μέτρα, 2 εκ X 1 μέτρο, 2 μέτρα X 3 μέτρα, 1 μέτρο X 3 μέτρα, 1 μέτρο X 4 μέτρα, πινακίδες στον ηλεκτρονικό πίνακα αποτελεσμάτων, κυλιόμενες πινακίδες διαφόρων διαστάσεων, πινακίδες πίσω από το ηλεκτρονικό ταμπλό, επιδαπέδιες αυτοκόλλητες στον αγωνιστικό χώρο διαφόρων διαστάσεων, διαφημίσεις σε ρουχισμό ανδρικών και γυναικείων ομάδων σε διαφορετικά μέρη του ρουχισμού (σορτς, παντελονάκι), διαφημίσεις μόνο σε φανέλα ή σορτς ανδρικής και γυναικείας ομάδας, πινακίδες με τρίποδα, διαφημιστικά πανό. Τα παραπάνω είδη αφορούν σε διαφημίσεις τόσο για την ανδρική όσο και την γυναικεία ομάδα βόλεϊ του συλλόγου, οι οποίες τιμολογούνται διαφορετικά λόγω του αριθμού φιλάθλων που προσελκύουν και των διαφορετικών κατηγοριών πρωταθλημάτων στις οποίες αγωνίζονται οι ομάδες (κατά τα έτη 2003 & 2004 η γυναικεία ομάδα αγωνιζόταν στην κατηγορία). Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και των συμφωνητικών που εξέδωσε ο, δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθούν επακριβώς και κατά συνέπεια με ασφάλεια, ελάχιστα ποσά ανά ελεγχόμενη χρήση, με τα οποία τιμολογείται κάθε συγκεκριμένο είδος διαφήμισης, για τους αγώνες τόσο της ανδρικής, όσο και της γυναικείας ομάδας, επειδή όπως αναφέρθηκε αναλυτικά παραπάνω, ο τιμολογούσε τις διαφημίσεις χωρίς να ακολουθεί κάποια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική ανά είδος διαφήμισης, αλλά εξέδιδε παραστατικά προς τους διαφημιζόμενους πελάτες του, ενδεχόμενα ανάλογα με την αξία που αυτοί επιθυμούσαν.
- Για να εξαχθούν ασφαλή και αξιόπιστα συμπεράσματα ως προς την πολιτική τιμολόγησης των διαφημίσεων του σε σχέση με άλλους συλλόγους, πρέπει να υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία (τιμοκατάλογοι) με άλλες ίδιες δυναμικότητας ομάδες, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο ίδιο άθλημα και τα οποία να περιλαμβάνουν - αναφέρουν τιμές για τα είδη διαφημίσεων που τιμολόγησε ο, τόσο για τις ανδρικές όσο και για τις γυναικείες διοργανώσεις. Τα συγκριτικά στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά – πληροφοριακά, επειδή αφορούν σε αθλητικά σωματεία τα οποία δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά αθλήματα (ΚΑΕμπάσκετ) ή αφορούν σε ομάδα του ίδιου αθλήματος αλλά σημαντικά μικρότερης δυναμικότητας Είναι προφανές ότι δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ ως συγκριτικό στοιχείο για τις διαφημίσεις που τιμολόγησε ο, επειδή αφορά σε διαφημίσεις για διαφορετικό άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος – σε σχέση με τον- αριθμός φιλάθλων τόσο στο

γήπεδο (η ομάδα καλαθοσφαίρισης του..... αγωνίζεται στο χωρητικότητας 8.142 θέσεων σε αντιδιαστολή με τον τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για αγώνες βόλεϊ στο μόλιςθέσεων γήπεδο ή στο θέσεων κλειστό γυμναστήριο) όσο και στις – πολύ συχνότερες σε σχέση με το βόλεϊ – τηλεοπτικές μεταδόσεις. Επίσης ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ..... δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συγκριτικό στοιχείο επειδή - λόγω διαφορετικής διαρρύθμισης των γηπέδων μπάσκει και βόλεϊ - περιλαμβάνει διαφορετικά είδη διαφήμισης από αυτά του (π.χ. επιδαπέδια ρακέτας, κέντρου, βολών, τριπόντου), επειδή δεν αναφέρονται συγκεκριμένες τιμές ανά είδος διαφημιστικής πινακίδας ή πανώ, ανάλογα με τις διαστάσεις του και επειδή αφορά σε αγώνες μόνο για την ανδρική ομάδα μπάσκει του και δεν περιλαμβάνει στοιχεία για γυναικείες ομάδες, οι διαφημίσεις των οποίων τιμολογούνται σημαντικά χαμηλότερα λόγω μικρότερου αριθμού φιλάθλων.

Επίσης δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ο τιμοκατάλογος διαφήμισης του επειδή α) αφορά σε ομάδα του ίδιου αθλήματος αλλά σημαντικά μικρότερης δυναμικότητας και με μικρότερο αριθμό φιλάθλων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις από τον, χωρίς συμμετοχή σε μεγάλες ευρωπαϊκές οργανώσεις και β) αναφέρονται τιμές διαφημιστικής πινακίδας χωρίς να διαφοροποιούνται ανά συγκεκριμένο είδος διαφήμισης (τιμές για αγώνες ανδρικών και γυναικείων ομάδων, διαφορετικές διαστάσεις πινακίδων, κυλιόμενες πινακίδες, επιδαπέδιες, διαφήμιση σε ρουχισμό κτλ) γ) δεν αναφέρονται τιμές διαφήμισης για τις ελεγχόμενες αθλητικές περιόδους 2003-2004 & 2004-2005.

Λόγοι που περιλαμβάνονται στο σχετικό κεφάλαιο με τίτλο «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» για τους οποίους τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως τουχρήσεων 2006-2011, που καταγράφονται αναλυτικά στην εν λόγω έκθεση, κρίνονται εικονικά ως προς την αξία:

- Η εικονική εξόφληση των τιμολογίων μέσω διαφόρων τραπεζών από εξουσιοδοτημένα άτομα του, για την οποία εφαρμόστηκαν διάφορες μεθοδολογίες όπως, ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων από τραπεζικούς λογαριασμούς του, συμψηφιστικές τραπεζικές κινήσεις αναλήψεων – καταθέσεων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογ/σμούς των επιχειρηματικών, καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εικονικής εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογ/σμών μελών του Με τις παραπάνω μεθοδολογίες εικονικής εξόφλησης των τιμολογίων, μοναδικός σκοπός ήταν να εκδοθούν τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης χρημάτων, για υποτιθέμενες πληρωμές από επιχ/σεις – πελάτες του, για να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια των τιμολογίων που φέρεται να «εξοφλήθηκαν» με αυτό τον τρόπο. Με αυτό τον τρόπο εκτός της παραπλάνησης των ελεγκτικών αρχών, διασφαλιζόταν και οι λήπτριες επιχ/σεις στην υποτιθέμενη απαίτηση από τον Οι υπεύθυνοι του συλλόγου πηγαινοέρχονται καθημερινά στα υποκαταστήματα των τραπεζών μεταφέροντας μετρητά 100.000 και πλέον Ευρώ, από τον ένα λογ/σμό στον άλλο διακινδυνεύοντας την ασφάλεια των χρημάτων και των ίδιων, διαδικασία πέραν της κοινής πρακτικής και λογικής. Το τυχόν επιχείρημα ότι αυτό γινόταν προς διευκόλυνση των επιχ/σεων, δεν κρίνεται βάσιμο, επειδή δεν μιλάμε για απλή προσκόμιση χαρτιών στην τράπεζα αλλά για χρήματα και μάλιστα αρκετών χιλιάδων κάθε φορά.
- Εάν επρόκειτο για πραγματικές συναλλαγές, διαφορετικός θα ήταν από τις επιχ/σεις και ο τρόπος καταβολής των οφειλών τους αλλά και ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από τον..... Οι μεν επιχ/σεις, θα εξοφλούσαν τις οφειλές τους στην τράπεζα που

συνεργάζονταν και στην πλειονότητα με επιταγές και μάλιστα μεταχρονολογημένες και όχι με «καταθέσεις» μετρητών, πρακτική που ακολουθείται σε περιπτώσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν θα παρατηρούνταν το φαινόμενο, το ποσό του ΦΠΑ των τιμολογίων να κατατίθεται στην τράπεζα από άτομα που ήταν υπάλληλοι ή εκπρόσωποι των επιχειρήσεων - πελατών του, ενώ το υπόλοιπο ποσό, που είναι σημαντικά μεγαλύτερο, να κατατίθεται στην τράπεζα από εκπροσώπους του και να εμφανίζεται ως εξόφληση αυτών των τιμολογίων. Τα δε βιβλία του θα εμφάνιζαν την πραγματική εικόνα και όχι όπως συνέβαινε στις ελεγχόμενες χρήσεις, που για να δικαιολογούνται οι υποτιθέμενες εισπράξεις από διαφημίσεις και προς τακτοποίησή των, ανά τακτά χρονικά διαστήματα και κυρίως προς το τέλος του μήνα, καταχωρούνταν σε αυτά ως έξοδα ανύπαρκτες δαπάνες, όπως «δαπάνες» ύψους 1.000.000 € για οδοιπορικά μηνός. Εφόσον οι εισπράξεις από διαφημίσεις ήταν οι πραγματικές, ο ταμίας του θα ήταν σε θέση να προβαίνει σε οικονομικό απολογισμό και δεν θα εμφανιζόταν το φαινόμενο οι Πρόεδροι του Δ.Σ. του συλλόγου να δηλώνουν ότι δεν γνώριζαν την οικονομική του κατάσταση, ενώ αν τα βιβλία απεικόνιζαν την πραγματικότητα, εκτός από την υποχρέωση θα είχαν και την απαίτηση και θα ήταν εφικτό να έχουν πλήρη εικόνα της οικονομικής του κατάστασης. Η μόνη λογική εξήγηση είναι ότι δεν γινόταν οικονομικός απολογισμός επειδή τα βιβλία δεν απεικόνιζαν την πραγματική εικόνα γιατί άλλα ήταν τα πραγματικά έσοδα και άλλα εμφάνιζαν στα βιβλία. Και επειδή τα δεδομένα των βιβλίων συμφωνούν με τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και τις υποτιθέμενες εξοφλήσεις αυτών (είτε μέσω των τραπεζικών λογ/σμών του συλλόγου ή με καταθέσεις μετρητών), αυτό συνεπάγεται ότι δεν ανταποκρινόταν στην πραγματικότητα ούτε τα ποσά των τιμολογίων ούτε οι εισπράξεις για την εξόφληση αυτών. Το παραπάνω σκεπτικό το θεωρεί ο έλεγχος ως τη μόνη λογική εξήγηση γιατί ο εκάστοτε Πρόεδρος δεν ζητούσε πλήρη οικονομικό απολογισμό από τον εκάστοτε ταμία του συλλόγου. Αν τα τηρούμενα βιβλία απεικόνιζαν πραγματικές συναλλαγές μία απλή εκτύπωση του σχετικού λογ/σμού από το λογιστήριο ήταν θέμα μερικών λεπτών, όπως θέμα μερικών λεπτών ήταν και η εκτύπωση των εισπράξεων από διαφημίσεις. Το ότι οι εισπράξεις από διαφημίσεις ήταν εικονικές δικαιολογεί και το γεγονός ότι για μεγάλα χρονικά διαστήματα, το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων (λογ. 38) ανερχόταν σε μερικά εκατομμύρια Ευρώ (από 2.000.000 € έως 5.000.000 €), που μόνο στα βιβλία υπήρχαν αυτά τα μετρητά και όχι βέβαια και στο συρτάρι του συλλόγου. Η προφανής εξήγηση είναι, ότι δημιουργούνταν μεγάλα λογιστικά υπόλοιπα που δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, επειδή καταχωρούνταν στα βιβλία μεγάλες υποτιθέμενες εισπράξεις από τις διαφημιζόμενες επιχ/σεις, προκειμένου να εμφανίζονται ως εξοφλημένα, τα τιμολόγια που εξέδιδε, των οποίων οι αξίες ήταν κατά πού μεγαλύτερες των πραγματικών.

- Το ότι επρόκειτο για υπερτιμολογημένες συναλλαγές, εξηγεί το γεγονός ότι τα ποσά από διαφημίσεις που φαίνεται να εισέπραξε ο ήταν εικοσαπλάσια από την ΠΑΕ δεκαπλάσια από την ΠΑΕ..... και τετραπλάσια από την, ενώ τα τηλεοπτικά του έσοδα, - που είναι κριτήριο του εύρους προβολής που επιτυγχάνουν οι διαφημιζόμενοι μέσω αυτών –στα περισσότερα χρόνια ήταν μόλις το 1/20 αυτών των ΠΑΕ. Η δυσαναλογία εισπράξεων από διαφημιστικές πινακίδες σε σχέση με τα τηλεοπτικά έσοδα, είναι πέραν των κριτηρίων της αγοράς και της κοινής λογικής,. Επί πλέον και αυτά τα σωματεία με την πολύ μεγαλύτερη προβολή, αναζητούσαν έσοδα από διαφήμιση, που την διέθεταν μάλιστα σε ανταγωνιστικές και πολλές φορές πολύ καλλίτερες τιμές από αυτές που βάσει εκδοθέντων τιμολογίων τις παρείχε ο..... Αν συνυπολογίσουμε και το ότι μόνο δεκαπέντε (15) εκ των (368) κρινόμενων επιχ/σεων ήταν πελάτες και μιας τουλάχιστον εκ των

τριών Π.Α.Ε., με τους εννέα από αυτούς να «καταβάλουν» (βάσει των τιμολογίων) πολλαπλάσια χρήματα στον από αυτά που κατέβαλλαν στις εν λόγω Π.Α.Ε., ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι άλλος ήταν ο λόγος που επέλεξαν τον και όχι να προβληθούν πράγματι μέσω αυτού και ο μόνος λόγος που απομένει είναι η λήψη από τον τιμολογίων με πολύ μεγαλύτερες αξίες, ήτοι εικονικών, από αυτές που πράγματι πλήρωσαν για αυτά.

- Μόνο για αυτό το λόγο, εξηγείται η μεγάλη απόκλιση τιμών μεταξύ Τ.Π.Υ για την ίδια παρεχόμενη υπηρεσία. Από το φωτογραφικό υλικό που συνέλεξε ο έλεγχος, προκύπτει τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων η μία δίπλα στην άλλη που τιμολογήθηκε η μία π.χ 10.000 € και η άλλη 100.000 € και περισσότερο. Συνεπώς αυτό που ενδιέφερε τους εμπλεκόμενους, ήταν απλώς να υπάρχει ως αποδεικτικό στοιχείο της τοποθέτησης πινακίδας και όχι που ακριβώς θα τοποθετηθεί για να υπάρχει καλλίτερη προβολή, ή αν θα υπάρχει μαζί με άλλες 100 και πλέον, ή αν θα διαφημίζονται ταυτοχρόνως ανταγωνιστικές επιχ/σεις μεταξύ των κλπ. Σημειώνεται ότι οι διαφημιστικές πινακίδες τιμολογήθηκαν από 490 Ευρώ (το 2008) έως και 100.000 Ευρώ. Έτσι εξηγείται και η τοποθέτηση πινακίδας με το λογότυπο τους, ανάμεσα σε άλλες 100 και πλέον κάθε φορά πινακίδες άλλων επιχ/σεων, τοποθετημένες σε γήπεδα μόλις 800 θέσεων, που απευθυνόταν στο ίδιο κοινό κάθε φορά. Αυτό το γεγονός όμως δεν έχει καμία σχέση με την προβολή τους που κανονικά έπρεπε να επιδιώκουν, ούτε μπορεί να δικαιολογήσει τα ποσά που φέρεται με βάσει τα τιμολόγια να δαπάνησαν. Το λογικό συμπέρασμα που εξάγεται, από τον συνωπισμό των πινακίδων και τις μεγάλες αποκλίσεις στις τιμές των τιμολογίων που εκδόθηκαν, είναι ότι δεν ήταν πραγματική η αναγραφόμενη τιμή στα τιμολόγια, αλλά κατά πολύ μικρότερη, με κύριο λόγο, οι μεν λήπτριες επιχ/σεις να τα καταχωρήσουν στα βιβλία τους ως δαπάνες και να μειώσουν συνεπώς τα φορολογητέα τους κέρδη και τον προς απόδοση Φ.Π.Α., καταβάλλοντας τελικά στο Δημόσιο λιγότερο φόρο κατά 35% περίπου επί της αξίας αυτών των τιμολογίων, (όσος ο συντελεστής φορολόγησής των) και επίσης να καταβάλλον Φ.Π.Α μειωμένο κατά 19% αυτής, ο δε με αυτό τον τρόπο να βρίσκει πελάτες για να εισπράττει ένα μέρος από τις αξίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια που εξέδιδε.
- Το γεγονός αυτό εξηγεί το ότι 368 συνολικά επιχ/σεις, μερικές εκ των οποίων και εκτός επέλεξαν με βάσει τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. να «δαπανήσουν» δεκάδες έως εκατοντάδες χιλιάδες Ευρώ η κάθε μια και όλες μαζί περισσότερα των 10.000.000 Ευρώ σε ετήσια βάση, κάτι που δεν έχει καμία σχέση με τη πρακτική της αγοράς, ήτοι να δαπανήσουν τόσα χρήματα, προκειμένου να προβληθούν μέσω των ομάδων του....., με σκοπό να αυξήσουν ανάλογα τον κύκλο εργασιών τους και και εν τέλει τα κέρδη τους. Μόνο για αυτό το λόγο, ήτοι ότι επρόκειτο για υπερτιμολογημένες συναλλαγές, μπορεί να εξηγηθεί το ότι ο εμφανίζεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, 62.681.850 € στις χρήσεις 2006 έως το 2011 και άλλα 62.619.563,34 € τα έτη 2001 έως και 2005 - με τιμολόγια για αυτά τα έτη, που κρίθηκαν ήδη εικονικά - ήτοι 125.301.413,34 € συνολικά.
- Είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2001 έως 2006, δήλωσαν με δική τους πρωτοβουλία ως Εικονικά ή Μερικώς Εικονικά τα Τ.Π.Υ. που έλαβαν από τον με την συνολική αξία αυτών προ Φ.Π.Α. να ανέρχεται στα 4.966.019,80€ και άλλες Είκοσι επτά (27) για τις χρήσεις 2006-2010, με την συνολική αξία αυτών να ανέρχεται στα 5.680.500,00€ ήτοι για όλα τα έτη δηλώθηκαν από επιχ/σεις ως εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 10.646.519,80 €, με την υποβολή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. του ειδικού σημειώματος του Ν. 3888/2010 άρθρ. 12 παρ. 6., καταβάλλοντας επί της αξίας αυτών των δηλούμενων ως εικονικών τιμολογίων, το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν επρόκειτο για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) οι λοιπές. Το

γεγονός όμως ότι τόσες πολλές επιχ/σεις προσήλθαν και δήλωσαν από μόνες τους ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν από τον με την εικονική αξία αυτών, να κυμαίνεται από το 80% έως και το 100%, αναγνωρίζοντας επί της ουσίας ότι αναγραφόμενες τιμές των τιμολογίων ήταν πολύ μεγαλύτερες από τις πραγματικές, ενισχύει το συμπέρασμα του ελέγχου για την εικονικότητα και των λοιπών τιμολογίων εκδόσεως του για διαφημίσεις, επειδή και για αυτές τις επιχειρήσεις ακολουθήθηκε η ίδια μεθοδολογία με τους υπόλοιπες λήπτριες επιχ/σεις, τόσο ως προς τον τρόπο και είδος προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενης εξόφλησης που ακολουθήθηκε.

- Το ότι, με βάσει τις υπεύθυνες δηλώσεις των εκπροσώπων του κανείς τους δεν δηλώνει ξεκάθαρα από την πλευρά του ότι τα πάντα λειτουργούσαν σωστά στον Οι πρόεδροι του συλλόγου δεν γνώριζαν την πραγματική οικονομική κατάσταση του και δεν ασχολήθηκαν με την οικονομική διαχείριση. Ο ταμίας με βάσει το καταστατικό ήταν μόνο τυπικά ταμίας του συλλόγου. Οι λοιποί εκπρόσωποι του που πραγματοποίησαν τον κύριο όγκο των τραπεζικών συναλλαγών του συλλόγου, με τις δηλώσεις τους επιβεβαιώνουν άμεσα και άλλοι έμμεσα, τις διαπιστώσεις του ελέγχου αλλά και αυτών που προηγήθηκαν επί των τραπεζικών συναλλαγών, ότι δηλαδή μέσω των αναλήψεων και καταθέσεων γινόταν ανακύκλωση των χρημάτων του χωρίς με την διαδικασία που ακολουθήθηκε να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί το ακριβές ποσό που πράγματι κατέβαλαν οι πελάτες του.....
- Επί πλέον το ότι σχεδόν το 50% από τα ιδιωτικά συμφωνητικά για την επίτευξη συμφωνίας μεταξύ και των ληπτριών επιχ/σεων, φέρεται να υπογράφηκαν την ίδια μέρα και αυτό να επαναλαμβάνεται κάθε χρόνο πλην του 2011, σε συνδυασμό με το ότι δεν δινόταν η πρέπει προσοχή ούτε στους όρους αλλά και ούτε στο ποιοι πράγματι υπέγραφαν αντί του εκάστοτε προέδρου του οδηγεί επίσης στο συμπέρασμα ότι τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά για την διαφήμιση ήταν πλασματικά, ότι δεν επρόκειτο για την πραγματική συμφωνία μεταξύ των, κάτι που σημαίνει ότι και οι αξίες των τιμολογίων που εκδόθηκαν και αναφέρονται σε αυτά, δεν ήταν οι πραγματικές.

Κατά την κρίση του ελέγχου για τα Τ.Π.Υ. ,τα οποία αναφέρονται αναλυτικά παρακάτω, δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για τους εξής λόγους:

- Ο έλεγχος δεν έχει στη διάθεσή του όλα τα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αδιαμφισβήτητα και με ακρίβεια το πραγματικό ποσό που κατέβαλλε κάθε επιχ/ση για την διαφήμισή της στον ούτως ώστε να κριθεί ως εικονική η επί πλέον αξία. Ο τρόπος της φερόμενης εξόφλησης των τιμολογίων είτε μέσω τράπεζας είτε με μετρητά και η πλημμελής τήρηση των βιβλίων του, σκοπό είχαν να μην υπάρχει ακριβώς αυτή η δυνατότητα, να μη μπορεί δηλαδή να προσδιορισθεί το πραγματικό ποσό που κατέβαλλαν οι επιχ/σεις και εισπράχθηκε από το ελεγχόμενο σωματείο.
- Αν και η τιμολόγηση από τον είναι κατά πολύ μεγαλύτερη σε σχέση με την παρασχεθείσα διαφήμιση λαμβάνοντας υπόψη τους κανόνες της αγοράς, οι οποίοι σχετίζονται - πέραν του είδους αυτής - κυρίως από την φήμη, την αναγνωρισιμότητα, και το μέγεθος της προβολής που θα επιτύγχαναν οι διαφημιζόμενοι μέσω αυτού, είναι πρακτικά αδύνατο να εκτιμηθεί και να προσδιοριστεί επακριβώς, η πραγματική αξία της παρασχεθείσας διαφήμισης ανά περίπτωση.
- Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος από το ελεγχόμενο σωματείο που με βάσει αυτόν θα τιμολογούσε την παρασχεθείσα διαφήμιση. Τα στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των

διαφημίσεων, που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου από άλλα σωματεία, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά – πληροφοριακά, για την εικονικότητα γενικά των τιμολογίων και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της κάθε περίπτωσης. Ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ..... μόνο ως ένδειξη μπορεί να εκληφθεί και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της πραγματικής αξίας κάθε Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο για τις διαφημίσεις του. Επί πλέον αφορά διαφημίσεις σε διαφορετικό άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος – σε σχέση με τον..... - αριθμός φιλάθλων, τόσο στο γήπεδο (η ομάδα καλαθοσφαίρισης του αγωνίζεται στο χωρητικότητας 8.142 θέσεων σε αντιδιαστολή με τον τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για αγώνες βόλεϊ στο μόλις 800 θέσεων γήπεδο ή στο..... θέσεων κλειστό γυμναστήριο) όσο και στις – πολύ συχνότερες σε σχέση με το βόλεϊ – τηλεοπτικές μεταδόσεις.

- Ούτε οι αξίες των 490 Ευρώ ή των 870 Ευρώ των τιμολογίων που εξέδωσε ο..... για διαφημιστική πινακίδα 0,80 X 2 και δεν αμφισβητείται η νομιμότητά τους, μπορούν να ληφθούν ως να ήταν οι μόνες αποδεκτές και να θεωρηθούν όλες οι μεγαλύτερες αξίες των υπολοίπων ως εικονικές, επειδή στον καθορισμό του ύψους κάθε συμφωνίας διαφήμισης υπεισέρχονται αρκετοί παράγοντες και δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει απόλυτη ταύτιση μεταξύ των. Το γεγονός ότι το ελεγχόμενο σωματείο, δεν τηρούσε για τις διαφημίσεις του συναφή τιμολογιακή πολιτική, ανάλογα με το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, και τιμολογούσε με πολύ μεγάλες αποκλίσεις για την ίδια ακριβώς διαφήμιση, ενώ είναι σοβαρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε, δεν παρέχει όμως την δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει επακριβώς την πραγματική αξία κάθε μιας εξ αυτών.
- Επίσης και τα δηλωθέντα τιμολόγια ως εικονικά από λήπτες του, με την εικονικότητα να την προσδιορίζουν στο 80%, ή 90% ή ακόμη και 100%, μόνο ως σοβαρή ένδειξη και της εικονικότητας των υπολοίπων μπορεί να εκληφθεί και δεν δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς και η εικονικότητα των υπολοίπων, ότι δηλαδή είναι και τα υπόλοιπα είναι πλήρως εικονικά, ή ότι είναι εικονικά κατά 90% της αξίας αυτών, ή του 80% κ.ο.κ.
- Αν και από τα επεξεργασθέντα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν περιπτώσεις κατάθεσης χρηματικών ποσών από λήπτριες επιχειρήσεις προς τον τα οποία αντιπροσωπεύουν μέρος των τιμολογίων που έλαβαν από το ελεγχόμενο σωματείο, ωστόσο δεν μπορεί αδιαμφισβήτητα να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αυτά αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος όλης της συναλλαγής των. Επί πλέον ακόμη και για αυτές τις περιπτώσεις, που κατεβλήθη πράγματι ένα μέρος της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων, δεν είναι δυνατόν, από όλα τα υπόλοιπα τιμολόγια κάθε λήπτριας επιχ/σης, να προσδιορισθεί για ποια ακριβώς τιμολόγια και για ποια αξία αυτών, κατεβλήθη αυτό το μέρος της φερόμενης οφειλής. Ακόμη και στις περιπτώσεις της ανακύκλωσης των χρημάτων μέσω των τραπεζικών λογ/σμών του των συμψηφιστικών τραπεζικών κινήσεων και των άλλων περιπτώσεων, που για την «εξόφληση» των τιμολογίων δεν διαπιστώθηκε πραγματική καταβολή χρημάτων, δεν μπορούν να κριθούν τα τιμολόγια πλήρως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, από την στιγμή που ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που κατόρθωσε να συγκεντρώσει, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι διαφήμιση με κάποιο τρόπο έγινε σε όλες τις περιπτώσεις. Επί πλέον και για αυτές τις περιπτώσεις δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι, ένα μέρος της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια να κατεβλήθη πράγματι και να μην είναι δυνατός ο εντοπισμός του, ειδικότερα δε αν λάβουμε υπόψη ότι εκτός από τις λήπτριες επιχ/σεις, όφελος πρέπει να είχε και ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων ήτοι και ο

Επειδή περαιτέρω οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την

δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών ,για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Εν προκειμένω οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από συνταχθείσα για την προσφεύγουσα εταιρία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ..... από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη. Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις με τις οποίες στοιχειοθετείτε η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Η προσφυγή του αντιδίκου περί παραβίασης της αρχής προηγούμενης ακρόασης θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. στις οποίες ορίζεται ότι « Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης » .

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι : «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του»

Επειδή το ανωτέρω δικαίωμα εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) το οποίο ορίζει ότι : «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα...».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης(παραγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του

φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο(παράγραφος 2).»

Επειδή, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέδωσε στις μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν την έκδοση των Οριστικών Πράξεων, στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 του Ν.4174/2013 στο οποίο αναφέρονται οι φορολογικές οφειλές με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση των ως άνω οφειλών σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση την υποβληθείσα δήλωση και η προσφεύγουσα προσκόμισε το υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ..... Σημείωμα Απόψεων (κατ' άρθρο 28, §1 του Ν.4174/2013) και εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης μη καταλειπόμενης οποιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ.«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα

βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) **δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων».**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. (όπως ισχύει με το άρθρο 8§1 & 5 του Ν. 3052/2002) Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: **α)** Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα μ πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. **β)** Ποσοστό δύο τοις εκατό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων (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 καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των 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 από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 ορίζονται : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: **γ)** Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μεικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μεικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη ».

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 32 του Ν.2238/94 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος- (όπως ισχύει από 14/12/2004 μετά τη δημοσίευση του Ν. 3296/2004) Το καθαρό

εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδουςΓια κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής **προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (40%)**. **Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:** α) **Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.** Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις 2001, 2002 & 2003 βάσει των προγενέστερων διατάξεων η προσαύξηση του συντελεστή είχε ορισθεί σε 50% και επί πλέον για τις χρήσεις 2002 & 2003 ίσχυε ο διπλασιασμός του ποσοστού προσαύξησης σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων».

Εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ορθώς έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του Ν.2238/94 καθώς έκρινε **ότι υφίσταται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων** του οικ.έτους 2011 (χρήση 2010) επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ως ανωτέρω **είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζει σημαντικά** καθώς με την καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκε η ζημία κατά 76,10% .Επιπλέον το ποσοστό των εικονικών φορολογικών στοιχείων επί των ακαθαρίστων είναι 20,64%.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000: « 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στον φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο και τον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος ταμία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στο προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: **α)** Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες. **β)** Τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Επειδή σύμφωνα άρθρο 49 του Ν.2859/2000 : « 1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να

είναι μεγαλύτερη από μια διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις 1.000 δρχ. ,εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής. **2.** Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδει **μερική πράξη** στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο οικονομικός έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.(Επίσης, μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. - Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2004) - Καταργήθηκε με την παρ. 2 του [αρθ. 22 του νόμου 3259/2004](#). Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. **3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή τη δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.** 4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή. 5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος της τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών. Υποπ/φος Α6 του Ν.4152/2013 Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 προστίθεται νέα παράγραφος 4α στο άρθρο 49 και νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 50, αντίστοιχα, με τις οποίες ορίζεται ότι στην περίπτωση των πράξεων προσδιορισμού που εκδίδονται βάσει των άρθρων αυτών, δεν υφίσταται πλέον η δυνατότητα μείωσης του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού. Περαιτέρω δεν παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής των ποσών που προσδιορίζονται βάσει των πράξεων αυτών, σε οποιαδήποτε διευκόλυνση ή ρύθμιση τμηματικής καταβολής που ισχύει για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές, συμπεριλαμβανομένης της «πάγιας ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών» της υποπαραγράφου Α2 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107). Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις ισχύουν ανεξάρτητα εάν πρόκειται για τακτικό ή προσωρινό έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα αποδέχθηκε το συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2003,2008 και 2009 , αλλά και το επιβαλλόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ. για την λήψη των υπό κρίση τιμολογίων για τις χρήσεις 2003,2008,2009 και 2010.

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

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας.....

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ
ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

➤ **ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-
31/12/2010)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		-52.559,13	59.299,01	111.858,14
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	4.858,66		4.858,66
	Χρεωστικό ποσό		9.373,10	9.373,10
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			16.224,21	16.224,21
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		30.455,97	30.455,97
	για επιστροφή			

➤ **Φ.Π.Α. - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2010-31/12/2010**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		287.600,64	287.600,64	
Αξία φορολογητέων εισροών		197.438,29	157.438,29	40.000,00
Φόρος εκροών		60.574,16	60.574,16	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		62.566,72	54.566,72	8.000,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		1.992,56	1.992,56	
Χρεωστικό υπόλοιπο			8.000,00	8.000,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			9.600,00	9.600,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			17.600,00	17.600,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	1.992,56	1.992,56	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).