



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

Θεσσαλονίκη 27.06.16

Αριθμός απόφασης:697

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 του.....κατά των με αριθμ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ , β)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , γ).....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ).....οριστική πράξη ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις με αριθμ. α)οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ , β)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , γ)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ)οριστική πράξη ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των απόοικείων 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουη 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 επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001) πρόστιμο ποσού 1.173,88 € (400.000δρχ) για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 2.000.000 δρχ, πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ ,ήτοι συνολικής αξίας 2.360.000 δρχ.
- Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/01-31/12/01) ποσό κυρίου φόρου 1.760,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 2.112,98 €, ήτοι συνολικού ποσού 3.873,81€ , για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 2.000.000 δρχ, πλέον ΦΠΑ 360.000δρχ ,ήτοι συνολικής αξίας 2.360.000 δρχ.
- Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/01-31/12/01 ποσό κυρίου φόρου 1.056,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.267,79 €, ήτοι συνολικού ποσού 2.324,28€ , για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 2.000.000 δρχ, πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ, ήτοι συνολικής αξίας 2.360.000δρχ.
- Με την με αριθμ.οριστική πράξη ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001) πρόστιμο ποσού 3.169,48 € (1.080,000 δρχ) για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 2.000.000 δρχ,

πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ ,ήτοι συνολικής αξίας 2.360.000 δρχ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. τουη οποία στάλθηκε στην Δ.Ο.Υ.με το με αρ. πρωτ.έγγραφο (και ηλεκτρονικά με το με αρ. πρωτ.έγγραφο) από την οποία προκύπτει ότι μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότηπεριλαμβάνεται και ένα (1) τιμολόγιο (Τ.Π.Υ.) με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2001, το οποίο κρίθηκε από το**ως μερικώς εικονικό, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.**

Ο προσφεύγων περαίωσε βάσει του Ν. 3259/04 τα οικ. έτη 1999 και 2003 αποδεχόμενος το με αριθμόεκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της υπόθεσης το οποίο και εξόφλησε και το οικ. έτος 2002 (χρήση 2001) με το άρθρο 6 του Ν. 2753/99 (συνάφεια). Για την χρήση 2001 όμως προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 Κ.Φ.Ε. και 49 παρ.3 του Ν 2859/2000. Ως εκ τούτου, η συναλλαγή που πραγματοποίησε με τονκατά την ελεγχόμενη χρήση επαναξιολογήθηκε από τον έλεγχο βάσει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων που προέκυψαν, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 49 παρ.3 του Ν 2859/2000.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1260/2013, εστάλη με συστημένη επιστολή, η με αριθμό πρωτ. γνωστοποίηση για την επιλογή της επιχείρησης προς έλεγχο, καθώς και η παράταση του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου, για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, για δύο ακόμη έτη, βάσει των ανωτέρω διατάξεων.

Επίσης εστάλη η με αρ. πρωτ..... πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητήθηκε να προσκομιστούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, της χρήσης 2001 με τις συγκεκριμένες εγγραφές, ή να υποδειχτεί ο τόπος και ο χρόνος παραλαβής τους καθώς και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ., εκδόσεως, στην προαναφερόμενη χρήση.

Ο ελεγχόμενος κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ..... την με αριθ. πρωτ.υπεύθυνη δήλωση με την οποία δήλωσε ότι λόγω περαίωσης δεν διαφύλαξε τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2001.

Στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία) καθαρής αξίας 2.000.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ. για υπηρεσίες διαφήμισης και συγκεκριμένα για την τοποθέτηση, στο χωρητικότηταςμίας (1) διαφημιστικής πινακίδας διαστάσεων 0,8 m X 2.0 m, για το χρονικό διάστημα από 01.10.2001 έως 31/12/2001.

Από την έκθεση ελέγχου τουκαι από την αξιοποίηση του υφιστάμενου ελεγκτικού υλικού που συγκεντρώθηκε για τις ερευνώμενες υποθέσεις από τηνσε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν ο έλεγχος έκρινε ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση απόείναι μερικώς εικονικό. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι το φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.No.....) που έλαβε η επιχείρηση από τονστη χρήση 2001 έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟ** ως προς την αξία, χωρίς όμως να μπορεί να προσδιορισθεί με ακρίβεια από τον έλεγχο το ποσό της υπερτιμολογημένης αξία και έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί ανακρίβειας των βιβλίων που τίθενται με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι το ύψος του ληφθέντος εικονικού τιμολογίου ως προς τα ακαθάριστα έσοδα δεν είναι μεγάλο σε έκταση, ώστε να επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία, όπως ακριβώς κρίθηκαν από τον

αρχικό έλεγχο (συνάφεια), δηλαδή επαρκή και προέβη μόνο σε λογιστικό προσδιορισμό καθαρών κερδών, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών ως παρακάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ άρθρου 6 του Ν. 2753/99	37.141.785
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ άρθρου 6 του Ν. 2753/99	5.242.807
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ (αξία εικονικού)	2.000.000
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	7.242.807

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

- 1) Δεν εφαρμόστηκε το ευμενέστερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/13.
- 2) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την κρινόμενη χρήση 2001.
- 3) Ανυπαρξία νέου στοιχείου που να δικαιολογεί τον επανέλεγχο.
- 4) Απαραδέκτως προσδιορίζονται ο ΦΠΑ και τα πρόστιμα του ΦΠΑ
- 5) Δεν αποδεικνύεται η φερόμενη εικονικότητα της συναλλαγής
- 6) 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 .

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή στην παρ 2 του αρθρ. 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. ββ) όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα

τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. **δ) 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 την παρ. 4 περ. α' του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, υπό τον τίτλο Μεταβατικές διατάξεις: «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 της διαπίστωσής τους, **εφόσον το νέο καθεστώς του άρ. 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: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής **προθεσμίας δεκαπέντε ημερών** από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π...». Ως έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σύμφωνα με το αρ. 67 ν.4174/2013, ορίζεται η 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή δυνάμει της υποπαρ. Δ2 περ. 23 άρθρου 1 του ν.4254/2014 προσετέθη στο αρ. 66 του ν. 4174/2013 παράγραφος 48 σύμφωνα με την οποία: « Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 4,5 και 6 του ν.2523/1997 εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του αρ. 9 παρ. 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος με δήλωσή 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 άρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα.»

Με το ως άνω άρθρο ορίζεται λοιπόν ότι οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις οι οποίες διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο. Η δε ενεργοποίηση των διατάξεων του αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 υπόκειται στη βούληση

του υπόχρεου σύμφωνα με τη διαδικασία που προσδιορίζεται στο νόμο και στις σχετικές εγκύκλιες ΠΟΛ, εφόσον ο ίδιος κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για αυτόν σε σχέση με τις προϊσχύσασες. Τυχόν παράλειψη του υπόχρεου για την υποβολή αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. ΣτΕ 120/13, 3957/2012, 3955/2011). Και αυτό γιατί αν και κατά κανόνα τα οριζόμενα στο άρθρ. 55 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. πρόστιμα είναι κατά κανόνα επιεικέστερα των, από τις διατάξεις των άρθρ. 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 προβλεπόμενων αντιστοίχων προστίμων, εντούτοις ενδέχεται ενίοτε τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του άρθρ. 55 να είναι επαχθέστερα (βλ. σχετικά υπ' αρ. 32/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – ΠΟΛ1086/26.3.2014).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.4337/2013 : παρ.3 :Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: **α)** Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. **β)** Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. **γ)** Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **δ)** Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **ε)** Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. **στ)** Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **ζ)** Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

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

Παρ.6 Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Παρ.8. 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.

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η υπαγωγή του υπόχρεου στο ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 περ δ' που αφορά το πρόστιμο του ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97 υπόκειται στην

αποκλειστική επιλογή του μέσω ανέκκλητης δήλωσής του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου, ενώ το πρόστιμο του ΚΒΣ ορθώς προσδιορίστηκε στο 20% της καθαρής αξίας του ΜΕΡΙΚΩΣ εικονικού φορολογικού στοιχείου σύμφωνα με την παρ.δ΄ του άρθρου 7 του Ν.4337/15 και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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

Σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 4 του Ν.2238/94 : «το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο 10ετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται έστω και κατά ένα μέρος :α)στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με την σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β)σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην § 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρου είναι ανώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου και στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα ειδικά έντυπα ή καταστάσεις που συνοδεύουν αυτήν αποδεικνύονται ως ανακριβή. Επίσης όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στο τελευταίο έτος της παραγραφής παρατείνεται για ένα ακόμα ημερολογιακό έτος, γίνεται δηλαδή 11ετής(σχετ.1018050/189/Α0012/ΠΟΛ1042/08.02.1993 διαταγή)».

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που ρητά ορίζεται ότι «*οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*»,

Με το άρθρο 68 παρ 2 ν 2238/94 ρητά ορίστηκε ότι « φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.".

Σύμφωνα με την παρ.6 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει : «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ., τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν 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.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013,

Σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται η χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Σύμφωνα με αρ.19 παρ. 18 του Ν.4002/2011: «για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών του προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΦΕΚ 84 Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη 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..... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα

εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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 την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1265/16.12.2013 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α'), από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί **εντολή ελέγχου** μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν.4337/15 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 ».

Εν προκειμένω η εντολή ελέγχου με α/απου αφορά την χρήση 2001 εκδόθηκε στις 27/12/2013 οπότε το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την κρινόμενη χρήση παραγράφεται στις 31/12/16 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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 περιέρχονται 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 σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 « το Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997. Το δεύτερο εδάφιο της § 1 προστέθηκε με την § 14 άρθρ.40 ν. 3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου.

Εν προκειμένω σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου Φ.Π.Α Ν.2859/2000, με βάση την έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, συντάχθηκε το με αριθμόσημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4174/2013 και εκδόθηκε πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. που επιδόθηκαν στις 18/11/2015, με τα οποία κλήθηκε ο ελεγχόμενος όπως μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την επομένη της επίδοσης τους, υποβάλλει εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις του, ως προς τις αναγραφόμενες διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό

στοιχείο. Η προθεσμία παρήλθε χωρίς η ελεγχόμενη επιχείρηση, να υποβάλει γραπτώς τις απόψεις της. Κατόπιν ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη διαπιστωθείσα παράβαση για ζήτηση - λήψη και χρήση ενός (1)μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία), του Τ.Π.Υ.καθαράς αξίας 2.000.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ. για υπηρεσίες διαφήμισης αποδέχθηκε τις ΕΚΡΟΕΣ της κρινόμενης χρήσης με βάσει τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, και αναπροσάρμοσε τις ΕΙΣΡΟΕΣ, δεδομένου ότι το επίμαχο ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο αποτελεί δαπάνη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Ως προς τον πέμπτο 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 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 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 υπαλλήλου (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 ουσιόδους 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 στην υπό κρίση περίπτωση, στην απόέκθεση 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 ως παρακάτω :

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε τοη Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεωνδιαπιστώθηκε ότι οήταν εκδότης εικονικών φορολογικών σε πλήθος επιχειρήσεων στη στις οποίες εξέδωσε πληθώρα με σημαντικές αξίες εικονικά φορολογικά στοιχεία για υποτιθέμενη παροχή διαφημίσεων, κυρίως μέσω της τοποθέτησης διαφημιστικών πινακίδων στα γήπεδα όπου αγωνιζόταν οι ομάδες βόλει του εν λόγω σωματείου.

Οως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α., μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας).

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

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

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

Επιπλέον πολλές διαφημιζόμενες εταιρείες, μεριμνούν ώστε να καταβληθούν τα αναλογούντα στα εκδοθέντα τιμολόγια τέλη διαφήμισης και χρησιμοποιούν το σχετικό διπλότυπο ως επιπλέον δικαιολογητικό απόδειξης της συναλλαγής. Σημειώνουμε βέβαια ότι το αποδεικτικό καταβολής τέλους διαφήμισης, ουδεμία

αποδεικτική αξία έχει για το πραγματικό ύψος της διαφημιστικής δαπάνης, αφού η καταβολή τους ήταν προς το συμφέρον της λήπτριας επιχείρησης και αποτελούσε προϋπόθεση προκειμένου να εκπέσει την δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (άρθρ. 31 παρ 1 ιδ' Ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος).

Για να αποδειχθεί τέλος ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση και στο λογιστήριομεριμνούσαν και με διάφορες μεθόδους που εφαρμόζαν (ανακύκλωση των χρημάτων του συλλόγου, καταχώρηση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου συμψηφιστικών κινήσεων χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογαριασμών των μελών του.....), λάμβαναν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονταν οκαι παρέδιδαν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, το οποίο οι τελευταίες χρησιμοποίησαν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τον.....

Από το σύνολο λοιπόν του ελεγκτικού υλικού που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και ύστερα από συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και αφού λήφθηκε υπόψη:

- Ότι ο ενφέρεται 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 τουΌτι είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τονστις 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 τονστις 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 απόστις 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 τονπανομοιότυπα 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

- Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις πλήρωναν στους εκπροσώπους τουμόνον τον αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων και ένα μικρό ποσοστό επί της αξίας των τιμολογίων, έχοντας την ωφέλεια της μικρής φορολογικής επιβάρυνσης, ενώ στο Ελληνικό Δημόσιοδεν 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 τουμερικώς εικονικά ως προς την αξία χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις των ελεγκτών τουγια το σύνολο των εκδοθέντων από τονΤιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001 – 2011), επαληθεύονται απόλυτα και για το Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της, εντάσσεται στις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από τονπρος όλους τους λήπτες για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις παραπάνω συναλλαγές.

Στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, ο ελεγχόμενος έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία) καθαρής αξίας 2.000.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 360.000 δρχ. για υπηρεσίες διαφήμισης για την τοποθέτηση,, μίας (1) διαφημιστικής πινακίδας διαστάσεων 0,8 m X 2.0 m, για το χρονικό διάστημα από 01.10.2001 έως 31/12/2001.

A/A	Είδος στοιχείου-ημερομηνία	Εκδότης Α.Φ.Μ	Λήπτης Α.Φ.Μ	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία ΔΡΧ
1	Τ.Π.Υ.....			2.000.000	360.000	2.360.000

Το....., μετά από συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και αφού έλαβε υπόψη του τη συνολική συμπεριφορά....., ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που τον αφορούν, συνέταξε για τον εκδότηκαι διαβίβασε στην Υπηρεσία μας, την απόΈκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Από την εν λόγω έκθεση ελέγχουκαι από την αξιοποίηση του υφιστάμενου ελεγκτικού υλικού που συγκεντρώθηκε για τις ερευνώμενες υποθέσεις από τηνσε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τονείναι μερικώς εικονικό. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι το Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη στην χρήση 2001 είναι **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟ**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας από τον έλεγχο.

Η εικονικότητα των ερευνώμενων φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα εξής:

Από την έρευνα των υπαλλήλων τουκαι ειδικότερα από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε οκαι των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι οεξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 9 του ΠΔ186/92 στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία συναλλαγής και στην παρ.11 ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών του συλλόγου, οι προσφερόμενες υπηρεσίες που αναγράφονται είναι η διαφήμιση με τοποθέτηση πινακίδων κατά κύριο λόγο, πλην μικρών εξαιρέσεων, στα γήπεδα του....., σε αγώνες της ανδρικής & γυναικείας ομάδας βόλεϊ στις κατηγορίες, διαφήμιση σε σορτσάκια ή φανέλες των αθλητών κλπ. Η ίδια περιγραφή γίνεται και στα ιδιωτικά συμφωνητικά, που συντάχθηκαν μεταξύκαι των αντισυμβαλλομένων πελατών του.

Ελέγχοντας τα ιδιωτικά συμφωνητικά, σε συνδυασμό με τις αναγραφόμενες τιμές στα τιμολόγια, προέκυψαν κατά περίπτωση τα εξής: Ιδιωτικά Συμφωνητικά

Από την έρευνα των ελεγκτών τουαλλά και από παράλληλους ελέγχους από ελεγκτές της Υπηρεσίας μας και τηςδιαπιστώθηκε ότι σε όλες τις περιπτώσεις διαφημιστικής

προβολής μέσω των αθλητικών δραστηριοτήτων τουσυντάχθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύκαι διαφημιζόμενης επιχείρησης τα οποία έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχουν θεωρηθεί. Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, στα εν λόγω συμφωνητικά, τα οποία περιορίζονται σε μία ή δύο σελίδες μεγέθους Α4, γίνεται απλή αναφορά γενικών και απλών όρων της σύμβασης σχετικά με τις διαστάσεις της διαφημιστικής πινακίδας, την χρονική περίοδο προβολής της διαφήμισης και το μέσο προβολής (γήπεδο, φανέλα αθλητών κ.λπ.), χωρίς ειδικότερη αναφορά σε επιμέρους όρους της συμφωνίας, κάτι που δεν συνάδει με έγγραφες συμφωνίες δύο μερών ύψους δεκάδων ή και εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ και που άλλωστε δεν συμβαίνει με τα αντίστοιχα συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ του συλλόγου και των βασικών χορηγών (.....) στα οποία γίνεται λεπτομερειακή αναφορά όλων των όρων της συμφωνίας και ειδικότερα πέραν των διαστάσεων της πινακίδας, της αγωνιστικής περιόδου προβολής και του γηπέδου που θα γινόταν η προβολή του διαφημιζόμενου, προβλέπεται επίσης επακριβώς η θέση που οι πινακίδες θα τοποθετηθούν, υπάρχει όρος για τον μέγιστο αριθμό των πινακίδων που επιτρέπεται να τοποθετηθούν ταυτόχρονα στο γήπεδο, απαγορεύουν την προβολή ανταγωνιστικών εταιρειών κατά τη διάρκεια της σύμβασης, ορίζουν με λεπτομέρεια τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, προβλέπουν ρήτρες για τη μη τήρηση της συμφωνίας από τα δύο μέρη και προσδιορίζουν τις κυρώσεις σε περίπτωση μη έγκαιρης εξόφλησης του τιμήματος της συμφωνίας. Είναι προφανές ότι τα εν λόγω συμφωνητικά δεν συντάχθηκαν για να κατοχυρώσουν νομικά τα συμβαλλόμενα μέρη αλλά συντάχθηκαν με σκοπό να αποτελέσουν δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.

Επιπλέον από τον συγκριτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις συμφωνηθείσες αξίες διαφήμισης που αναγράφονται στα συμφωνητικά προέκυψε ότι οι αναγραφόμενες σε αυτά τιμές διαφέρουν κατά πολύ για τον ίδιο τρόπο διαφήμισης, στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα.

Στους συγκριτικούς πίνακες που ακολουθούν εμφανίζονται, για την ελεγχόμενη χρήση, ενδεικτικές περιπτώσεις συμφωνητικών που συντάχθηκαν μεταξύ τουκαι αντισυμβαλλομένων πελατών

ΧΡΗΣΗ 2001							
Ημερομηνία συμφωνητικού	Διαφημιζόμενος πελάτης	Διάρκεια διαφήμισης		Είδος διαφήμισης (ανάρτηση πινακίδας)	Γήπεδο	Συνολική «συμφωνηθείσα» αξία διαφήμισης	Μηνιαία αξία διαφήμισης/πινακίδα
		Χρονικό διάστημα	μήνες				
02-04-2001	ΑΛ..ΕΠΕ	2/4/01-31/12/01	9	0,80Χ2μ		8.000.000	888.888
02-04-2001	Α. Λ..ΑΕ	2/4/01-31/12/01	9	2Χ(0,80Χ2μ)		50.000.000	2.777.777
02-04-2001	ΣΤ ..ΟΕ	2/4/01-31/12/01	9	2Χ(0,80Χ2μ)		25.000.000	1.388.888
01-08-2001	Μ.Κ.	1/8/01-31/12/01	5	0,80Χ2 μ		5.000.000	1.000.000
02-07-2001	ΠΑ...ΑΒΕΕ	1/8/01-31/12/01	5	2Χ(0,80Χ2μ)		18.000.000	1.800.000

*** τα ποσά του πίνακα αναγράφονται σε δραχμές και δεν συμπεριλαμβάνουν Φ.Π.Α. του.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: όπως προκύπτει από τον παραπάνω συγκριτικό πίνακα, η συμφωνηθείσα τιμή για **ομοειδείς διαφημίσεις** (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) **στο ίδιο γήπεδο**και **στην ίδια φορολογική περίοδο** κυμαίνεται ανά πινακίδα από **888.888** δρχ./μήνα έως **2.777.777** δρχ./μήνα

Διαφορές στην τιμολόγηση που προκύπτουν από τα εκδοθέντα τιμολόγια τουπρος τους πελάτες του βάσει της έκθεσης του

«Από την σύγκριση μεταξύ των τιμολογίων που εξέδωσε ομε πελάτες του για παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, προκύπτουν μεγάλες διαφορές στα τιμολογούμενα τιμήματα. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις κάτωθι περιπτώσεις ανά χρήση :

A/A	A.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ Τ.Π.Υ.	2001 ΑΡΙΘΜ Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡ. Τ.Π.Υ.	ΧΡΟΝΙΚΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ	ΕΙΔΟΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ Σ
1		A.... B. Τ.....	2.000.000		5/12/2001	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2
2		Κ..... Θ.Α.....	3.000.000		2/11/2001	1/10/2001- 31/12/2001	0.8Χ2
3			2.000.000		5/12/2001	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2
4		ΤΕΧ..... ΕΠΕ	3.000.000		5/12/2001	1/10/2001- 31/12/2001	0.8Χ2
5		Χ..... Α. Ε.....	1.500.000		5/12/2001	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2
6		ΤΟΠ ΑΕ	3.000.000		24/12/200 1	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2
7		Β..... Α.....	1.800.000		24/12/200 1	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2
8		ΣΝ..... Π.....	12.000.00 0		24/12/200 1	1/10/2001- 31/12/2001	0,80Χ2

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ : όπως προκύπτει από τον ενδεικτικό ανωτέρω πίνακα , η ομοειδής διαφήμιση τιμολογείται από την ελεγχόμενη με ποσά από 500.000 δρχ/μήνα (Χ..... Α. Ε.....) έως 4.000.000 δρχ /μήνα (Σ ...Ν..... Π.....).

Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενοςεξέδιδε 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 .

Οι επιχειρήσεις με την αποδοχή και λήψη των εικονικών στοιχείων που εμφανίζουν ανύπαρκτες συναλλαγές ή υπαρκτές αλλά υπερτιμολογημένες συναλλαγές , έχουν ως αποτέλεσμα 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 (κάλυψη διαφορών ταμείου) 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, εκδίδουν

εικονικά ή υπερτιμολογημένα (μερικώς εικονικά) στοιχεία προκειμένου να προσελκύσουν τις λήπτριες επιχειρήσεις ως χορηγούς.

Όσον αφορά τον Φ.Π.Α., όπως προέκυψε από τον μέχρι τώρα έλεγχό μας, ο τον απέδωσε μερικώς, διότι τον συμψήφισε με Φ.Π.Α. εισροών από εικονικά και πλαστά τιμολόγια δαπανών, που καταχωρούσε στα τηρούμενα βιβλία.....»

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι το ερευνώμενο φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.) που έλαβε ο ελεγχόμενος από τον.....στη χρήση 2001 έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟ ως προς την αξία, χωρίς όμως να μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια από τον έλεγχο το ποσό της υπερτιμολογημένης αξίας και συνέταξε έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. με διαπιστωθείσες παραβάσεις ως εξής:
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001-31/12/2001

Ζήτηση - λήψη και χρήση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, και συγκεκριμένα του με αριθμόΤ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.000.000 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 360.000 δρχ.

Κατόπιν των παραπάνω, διενεργήθηκε έλεγχος στην φορολογία Εισοδήματος βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή οι επιχειρήσεις με την αποδοχή και την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζουν ανύπαρκτες συναλλαγές, έχουν ως αποτέλεσμα να εμφανίζουν στα βιβλία τους διογκωμένες δαπάνες, συνεπώς λιγότερα κέρδη, μικρότερη φορολογική επιβάρυνση και ωφέλεια της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Οι καταθέσεις - πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για τις υποτιθέμενες πληρωμές των τιμολογίων στους λογαριασμούς του 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 παραδίδαν τα διάφορα καταθετήρια κυρίως της Τράπεζας & της

Εν προκειμένω οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσεπρος την προσφεύγουσα επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην απόσυνταχθείσα για την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση του εικονικού τιμολογίου προς όφελος του λήπτη. Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου με τις οποίες στοιχειοθετείτε η εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Ως προς τον έκτο 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. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

Επειδή, 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 αντισυμβαλλομένου 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 του προσφεύγοντος, 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ.,προσδιορισμού Φ.Ε.,Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος

.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001-31/12/2001

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2.000.000 δρχ x 20%= 400.000 δρχ, ή 1.173,88 ΕΥΡΩ

2. ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001-31/12/2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (σε δρχ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε δρχ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε δρχ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε ευρώ)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	5.242.807	7.242.807	2.000.000	5.869,41
	Της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	395.281	995.281	600.000	1.760,82
Προκαταβολή φόρου		250.831	250.831		
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			720.000	720.000	2.112,98
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Διαφορά συμψηφισμού					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	646.112	1.966.112	1.320.000	3.873,81
	για επιστροφή				

3. ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001-31/12/2001

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε δρχ.)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε δρχ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε δρχ.)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε ευρώ)
Αξία φορολογητέων εκροών	37.141.785	37.141.785		
Αξία φορολογητέων εισροών	32.799.910	30.799.910	2.000.000	5.869,41
Φόρος εκροών	6.685.521	6.685.521		
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.685.521	6.325.521	360.000	1.056,49
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		360.000	360.000	1.056,49
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		432.000	432.000	1.267,79
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				

Σύνολο φόρου για καταβολή			792.000	792.000	2.324,28
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

**4. ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/97- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2001-31/12/2001**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 360.000 δρχ Χ 3 = 1.080.000 δρχ ή 3.169,48 ευρώ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).