



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

Θεσσαλονίκη 21.06.2016

Αριθμός απόφασης: 673

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. πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , διαχειριστικών περιόδων 01/01/2002-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Τις με αριθμ. πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , διαχειριστικών περιόδων 01/01/2002-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης 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 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 διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002) ποσό κυρίου φόρου 4.320,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 5.184,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 9.504,00€ .
- 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 01/01/2003-31/12/2003) ποσό κυρίου φόρου 9.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 10.800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 19.800,00€ .
- 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 01/01/2004-31/12/2004 ποσό κυρίου φόρου 9.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 10.800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 19.800,00€ .
- 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 01/01/2006-31/12/2006) ποσό κυρίου φόρου 4.750,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 5.700,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 10.450,00€ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε....., η οποία διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο , σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα φορολογικά του βιβλία εκδόσεως..... για τα έτη 2002,2003,2004 και 2006 τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία τα οποία **κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία:**

α/α	είδος φορολ. στοιχείου	αριθμός φορ. στοιχείου	ημερομηνία έκδοσης	καθαρή αξία	Συντελ. ΦΠΑ	ΦΠΑ	άθροισμα
1	Τ.Π.Υ.		2002	24.000,00	18%	4.320,00	28.320,00
2	Τ.Π.Υ.		2003	50.000,00	18%	9.000,00	59.000,00
3	Τ.Π.Υ.		2004	50.000,00	18%	9.000,00	59.000,00
4	Τ.Π.Υ.		2006	25.000,00	19%	4.750,00	29.750,00
Σύνολα				149.000,00		27.070,00	176.070,00

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, άρθρου 12 παράγραφος 1, άρθρου 18 παράγραφος 9, άρθρου 30 παράγραφος 4 περίπτωση γ' και άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η', άρθρου 9 παράγραφοι 1, 2 και 3 και άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφοι 1, 2, 4 και 10 περίπτωση β' και άρθρου 19 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 7 & 8 του άρθρου 30 του άρθρου 30 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, έκρινε ότι υφίσταται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων των ελεγχόμενων χρήσεων επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ως ανωτέρω, δεν καθιστά μεν αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων αλλά είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζει σημαντικά επειδή με την καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων τα προς δήλωση καθαρά κέρδη μειώθηκαν κατά ποσοστό 42,61% - 69,19% - 82,28% 57,82% αντίστοιχα, χαρακτηρίζει τα βιβλία των ελεγχόμενων χρήσεων 2002, 2003, 2004 & 2006 ως ανακριβή, αποδέχεται τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και προσδιορίζει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/1994

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση περαίωσε : α) το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002) με το Ν.3259/2004 με το Εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και β) τα οικονομικά έτη 2004 - 2007 (διαχειριστική περίοδος 2003 - 2006) με το Ν.3697/2008 με το Εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Ο προσφεύγων 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 .
- 2) Για όλες τις τιμολογηθείσες διαφημιστικές υπηρεσίες οι οποίες αφορούν τα επίδικα τιμολόγια υπήρξε πραγματική συναλλαγή .
- 3) Αναισιόγητη έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενων πράξεων – παράβαση ουσιώδους τύπου - εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας.
- 4) Ακυρότητα προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελέγχου σε περαιωμένες χρήσεις χωρίς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων πέραν των πληροφοριακών δελτίων.

- 5) Άκυρη και μη νόμιμη η έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, διότι παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης.
- 6) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι καταχρηστικές και υπερβαίνουν τα όρια της χρηστής διοίκησης.
- 7) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να συντάξει έκθεση και να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για τις χρήσεις 2002,2003,2004 και 2006.
- 8) Αυθαίρετη, αναιτιολόγητη , μη νόμιμη και αβάσιμη η κρίση για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών. Δεν απεδείχθη το ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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. 285/2012 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 τόσο ο εκδότης, όσο 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 προκύπτει από την έκθεση του ΣΔΟΕ η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία αλλά και συμφήφισε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τα επίδικα εικονικά τιμολόγια.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην εν λόγω περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφεται στην από πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ στο με αρ.πρωτ..... έγγραφο που κατέθεσε ο προσφεύγων στο ΣΔΟΕ, τα κρινόμενα τιμολόγια χρήσης 2002,2003 και 2004 τα εξόφλησε πλήρως αλλά δεν θυμόταν με ποιόν τρόπο, ενώ για το τιμολόγιο που έλαβε μέσα στο 2006 δήλωσε ότι δεν κατέβαλε το ποσό λόγω αθέτησης της συμφωνίας από την πλευρά του εκδότη , παρόλο που το συγκεκριμένο τιμολόγιο το καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχ/σης και συμψήφισε τον αντίστοιχο ΦΠΑ, συνεπώς δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με την καταβολή μετρητών και δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο 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 28N 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 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 διαλαμβανόμενων 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 η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ..... η οποία συντάχθηκε κατόπιν της πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ στην οποία αναφέρεται αυτολεξεί «Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος και η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας, συμπεριελήφθησαν και τα Τ.Π.Υ. που εκδόθηκαν προς την ελεγχόμενη από εμάς επιχείρηση τα οποία κρίθηκαν ως Μερικώς Εικονικά χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας στις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2004 και 2006. Οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν πλήρως την εικονικότητα των συναλλαγών για τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, έκδοσης του που αποδέχθηκε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της η ελεγχόμενη, και αναφέρονται αναλυτικά στην συνταχθείσα την,,,,,, Έκθεση Ελέγχου από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου ».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ΣΔΟΕ

..... 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 πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ η οποία διαβιβάστηκε στην' Δ.Ο.Υ. με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο , αναφέρονται οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά και ειδικότερα στο κεφάλαιο ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ως παρακάτω:

- τα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση, φορολογικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. και ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. από τον....., στις διαχειριστικές περιόδους 2002, 2003, 2004 και 2006 και καταχώρησε στα βιβλία του, όπως αυτά περιγράφονται στην ενότητα ΣΤ, είναι μερικώς εικονικά – ως προς την αξία της συναλλαγής – κατά την έννοια της μερικώς ανύπαρκτης συναλλαγής, όπως αυτή ερμηνεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Λόγοι για τους οποίους τα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ., που περιγράφονται στην ενότητα ΣΤ της παρούσας, είναι μερικώς εικονικά :

- ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με την υποενότητα Θ.3., αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν μερικώς εικονικά τα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2005, προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η ελεγχόμενη.
- ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με την υποενότητα Ι.13.α., αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν μερικώς εικονικά τα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο στις διαχειριστικές περιόδους 2006 – 2011, προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η ελεγχόμενη.
- ΕΠΕΙΔΗ, σύμφωνα με τα πορίσματα των με ημερομηνίες θεώρησης 31/10/2012 και 31/12/2012 “Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)” του Ε.Σ.Ε.Θ. και του Σ.Δ.Ο.Ε....., αντίστοιχα, οεξέδωσε συστηματικά και κατά συρροή, στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2011, εκατοντάδες εικονικά Τ.Π.Υ. προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η ελεγχόμενη.
- ΕΠΕΙΔΗ, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, δεκάδες επιχειρήσεις που είχαν λάβει Τιμολόγια Π.Υ. από τον στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2009, συνολικής καθαρής αξίας εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ, υπέβαλαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. “Ειδικά Σημειώματα Δήλωσης Εικονικών Τιμολογίων” (άρθρο 12 παράγραφος 6 του Ν.3888/2010), δηλώνοντας εικονικά τα ληφθέντα Τ.Π.Υ..
- ΕΠΕΙΔΗ, μετά από σχετικό έλεγχο στον....., το Σ.Δ.Ο.Ε./Π.Δ..... καταλόγισε στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο κ..... άμεση συμμετοχή (συναυτουργία) στην έκδοση εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων από την «.....» (ανύπαρκτη, ουσιαστικά, επιχείρηση με μοναδικό σκοπό λειτουργίας την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων) προς τον..... συνολικής εικονικής αξίας 5.752.800,00 ευρώ (€) πλέον Φ.Π.Α., στις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005. Να σημειωθεί ότι ο κ..... συνεργάστηκε, κατά δήλωσή του, με τον Σύλλογο από το έτος 2002 έως το 2008 και ήταν το πρόσωπο που διενήργησε τις εικονικές καταθέσεις στους δύο (2) λογαριασμούς του στην, εκ μέρους του ελεγχόμενου, για τις εικονικές εξοφλήσεις των τριών (3) κρινόμενων Τ.Π.Υ. Νο.....

-
- ΕΠΕΙΔΗ, από τις ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις των υπαλλήλων – ταμιών της και της, προκύπτει ότι ο κ..... ήταν το πρόσωπο που διενήργησε πολλές από τις καταθέσεις στους λογαριασμούς του εκ μέρους των ληπτριών επιχειρήσεων, προσερχόμενος μόνος του στα τραπεζικά καταστήματα και όχι συνοδευόμενος από επιχειρηματίες – λήπτες Τιμολογίων Π.Υ. έκδοσης του Συλλόγου ή από υπαλλήλους τους.
 - ΕΠΕΙΔΗ, όλες σχεδόν οι πολυάριθμες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, για την εξόφληση των εκατοντάδων Τ.Π.Υ. που είχε εκδώσει ο Σύλλογος στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2009, μεταξύ των οποίων τα τρία (3) κρινόμενα Τ.Π.Υ. που είχε λάβει ο ελεγχόμενος, έγιναν συστηματικά και κατά συρροή από εξουσιοδοτημένους εκπροσώπους του Συλλόγου και, κυρίως, από τον κ.....
 - ΕΠΕΙΔΗ, ο κ..... που πραγματοποίησε τις τρεις (3) εικονικές καταθέσεις εκ μέρους του ελεγχόμενου, χρησιμοποίησε κοντινά μεταξύ τους καταστήματα στο κέντρο της Θεσσαλονίκης για την γρήγορη διενέργεια των συναλλαγών, χωρίς μεγάλες αποστάσεις και καθυστερήσεις που θα έθεταν σε κίνδυνο τον ίδιο και τα τεράστια χρηματικά ποσά που μετέφερε από Τράπεζα σε Τράπεζα.
 - ΕΠΕΙΔΗ, είναι ανεξήγητη, παράλογη, αφύσικη και ύποπτη η μεταφορά και η “ανακύκλωση” τεράστιων χρηματικών ποσών από έναν λογαριασμό τουσε άλλον λογαριασμό του, είτε σε διαφορετικές Τράπεζες είτε στην ίδια Τράπεζα, για την εξόφληση των τριών (3) κρινόμενων Τ.Π.Υ.
 - ΕΠΕΙΔΗ, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο δεν τηρούσε στα βιβλία του τον λογαριασμό Γ.Λ. 38.03 “Καταθέσεις Όψεως σε ευρώ”, παρόλο που διατηρούσε πολλούς λογαριασμούς όψεως σε διάφορες Τράπεζες, στους οποίους, μάλιστα, εμφανίζονταν καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Οι καταθέσεις μετρητών και ιδιωτικών επιταγών στους λογαριασμούς του Συλλόγου απεικονίζονταν, όταν γίνονταν οι εγγραφές, στον λογαριασμό 38.00.0000 “Ταμείο”. Με την τακτική αυτήν, ο Σύλλογος στόχευε στο να δυσχεράνει οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο, προκειμένου να μην υπήρχε δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών συναλλαγών με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Τέλος, από τον έλεγχο του “Ημερολογίου Διαφόρων Πράξεων” διαπιστώθηκε ότι ο Σύλλογος είχε προβεί σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών, χρησιμοποιώντας εικονικά λογιστικά σημειώματα ως δικαιολογητικά εγγραφών.
 - ΕΠΕΙΔΗ, η εν γένει εικόνα των φορολογικών βιβλίων του παρουσιάζει ακαταστασία, ασυνέπεια, έλλειψη οργάνωσης, ελλείψεις εγγραφών, σκόπιμη καταχώρηση λανθασμένων εγγραφών, ατασθαλίες και παραλείψεις και εξαιτίας αυτών δεν μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για την οικονομική και ταμειακή κατάσταση του.....
 - ΕΠΕΙΔΗ, σε όλες τις περιπτώσεις Τιμολογίων Π.Υ. που εξέδωσε ο στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2011, η συνολική τιμολογηθείσα αξία της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών ανά πελάτη και ανά συμφωνηθείσα, βάσει Ιδιωτικών Συμφωνητικών, χρονική περίοδο διαφήμισης είναι εξωπραγματικά υψηλή, ακόμα και για τα δεδομένα της ελεύθερης οικονομίας της αγοράς, στην οποία υπάρχουν αποδεκτοί κανόνες τιμολόγησης που καθορίζουν τα όρια και επίπεδα τιμών για κάθε αγαθό και υπηρεσία. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται τα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ..
 - ΕΠΕΙΔΗ, υπάρχουν τεράστιες αποκλίσεις στην τιμολόγηση του στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2011 για ομοειδείς διαφημίσεις. Από τις τεράστιες αυτές αποκλίσεις και την εν γένει ανακολουθία στην τιμολογιακή πολιτική του Συλλόγου, συμπεραίνεται ότι η τιμολόγηση έγινε χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης, λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών επιχειρήσεων, προκειμένου οι

τελευταίες να μείωναν τον προς απόδοση Φ.Π.Α. και τον φόρο εισοδήματος.

- ΕΠΕΙΔΗ, από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του και άλλων Αθλητικών Συλλόγων, όπως του και της..... στις ίδιες διαχειριστικές περιόδους, προκύπτει ότι ο πρώτος τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με ανεξήγητα υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων Συλλόγων, χωρίς αυτό να μπορεί να αιτιολογηθεί. Να σημειωθεί, επιπλέον, ότι ο υπερτερεί σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του του (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα – έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα).
- ΕΠΕΙΔΗ, από την σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων του και άλλων Αθλητικών Ανωνύμων Εταιριών στα οικονομικά έτη 2002 – 2006, όπως της..... και, προκύπτει ότι ο πρώτος πραγματοποίησε, κατ' ανεξήγητο τρόπο, μεγαλύτερα και σε πολλές περιπτώσεις πολλαπλάσια ακαθάριστα έσοδα, σε σχέση με τις συγκρινόμενες Αθλητικές Α.Ε.. Να σημειωθεί, επιπλέον, ότι οι Σύλλογοι του, του και του υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του Συλλόγου του (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα – έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα, περισσότεροι τίτλοι και διακρίσεις).
- ΕΠΕΙΔΗ, από την σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων από διαφημίσεις τουκαι των τριών μεγάλων στα έτη 2006 – 2010, προκύπτει ότι ο πρώτος πραγματοποίησε, κατ' ανεξήγητο τρόπο, υπερπολλαπλάσια έσοδα σε σχέση με τις συγκρινόμενες Π.Α.Ε..
- ΕΠΕΙΔΗ, όπως εξηγείται παραπάνω στην υποενότητα ΙΒ.3. της παρούσας, ο έλεγχος αποδέχεται την τοποθέτηση της σταθερής διαφημιστικής πινακίδας του ελεγχόμενου, όπως αναγράφεται στο από 02/10/2006 Ιδιωτικό Συμφωνητικό και στα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ., αλλά αμφισβητεί και απορρίπτει τις αναγραφόμενες στα Τ.Π.Υ. αξίες, κρίνοντας ότι είναι υπερβολικές και δεν ανταποκρίνονται στο πραγματικό τίμημα που ο ελεγχόμενος κατέβαλε στον Έτσι αιτιολογείται γιατί η καθαρή αξία των τεσσάρων (4) κρινόμενων Τ.Π.Υ. είναι μερικώς και όχι στο σύνολό της εικονική.
- ΕΠΕΙΔΗ, όπως αναφέρεται παραπάνω στην υποενότητα ΙΒ.5., ο επιδιωκόμενος σκοπός του ελεγχόμενου, αναφορικά με την αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του των τεσσάρων (4) εικονικών Τ.Π.Υ., ήταν η εκούσια φοροδιαφυγή στον φόρο εισοδήματος και τον Φ.Π.Α..
- ΕΠΕΙΔΗ, όπως αναφέρεται παραπάνω στην υποενότητα ΙΒ.6., υπάρχει δυσαναλογία της διαφημιστικής δαπάνης της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης μέσω του στις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004 και 2006, σε σχέση με τα αντίστοιχα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της.
- ΕΠΕΙΔΗ, υπάρχει μεγάλη και αδικαιολόγητη διακύμανση στις αξίες των τεσσάρων (4) κρινόμενων Τ.Π.Υ., παρόλο που σε όλες τις περιπτώσεις πρόκειται για τοποθέτηση μίας (1) σταθερής διαφημιστικής πινακίδας του ελεγχόμενου, ίδιων διαστάσεων, στους εντός έδρας αγώνες της ομάδας πετοσφαίρισης ανδρών του..... για το πρωτάθλημα της Α1 εθνικής κατηγορίας και λαμβάνοντας υπόψη, σε κάθε περίπτωση, το κλειστό γυμναστήριο – έδρα και την χρονική περίοδο της διαφημιστικής προβολής. Να σημειωθεί ότι κάθε ένα από τα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ. αντιπροσωπεύει μία (1) ξεχωριστή συναλλαγή ανάμεσα στον..... και τον ελεγχόμενο.
- ΕΠΕΙΔΗ, ΟΠΩΣ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΥΠΟΕΝΟΤΗΤΑ ΙΒ.4., ΤΑ ΤΡΙΑ (3) ΚΡΙΝΟΜΕΝΑ Τ.Π.Υ.2004 ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ – ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΔΥΟ (2) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥ.....ΣΤΗ....., ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΗΣΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ κ., ΜΕ ΧΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ “ΑΝΑΚΥΚΛΩΘΗΚΑΝ”

ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ ΣΤΗΝ Ε.Τ.Ε. ΚΑΙ ΤΗΝ Γ.Τ.Ε. ΚΑΙ ΟΧΙ ΜΕ ΧΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ.

- ΕΠΕΙΔΗ, ΟΠΩΣ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΥΠΟΕΝΟΤΗΤΑ ΙΒ.4. ΚΑΙ ΟΠΩΣ ΔΗΛΩΣΕ Ο ΙΔΙΟΣ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ..... (ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ Ν.1599/1986) ΤΟ Σ.Δ.Ο.Ε....., ΤΟ ΚΡΙΝΟΜΕΝΟ Τ.Π.Υ..... ΟΥΔΕΠΟΤΕ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΕ ΚΑΙ ΟΥΔΕΠΟΤΕ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ ΕΣΤΩ ΚΑΙ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ. ΩΣΤΟΣΟ, ΣΥΜΠΕΡΙΛΗΦΘΗΚΕ ΣΤΙΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α. ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ, ΧΩΡΙΣ ΟΥΔΕΠΟΤΕ ΝΑ ΕΧΟΥΝ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ.

Λόγοι για τους οποίους καθίσταται αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των τεσσάρων (4) κρινόμενων Τ.Π.Υ. :

- ΕΠΕΙΔΗ, αναφέρονται παραπάνω οι λόγοι για τους οποίους κατέστη αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο, στις διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2011, προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση.
- ΕΠΕΙΔΗ, σε συνέχεια αιτιολόγησης της προηγούμενης υποενότητας ΙΓ.2., ο έλεγχος αποδέχεται μεν την τοποθέτηση της διαφημιστικής πινακίδας του ελεγχόμενου, αλλά απορρίπτει τις αναγραφόμενες αξίες στα τέσσερα (4) κρινόμενα Τ.Π.Υ., κρίνοντας ότι είναι υπερβολικές και δεν ανταποκρίνονται στο πραγματικό τίμημα που ο ελεγχόμενος κατέβαλε στον, το οποίο ήταν μέρος της αξίας των τεσσάρων (4) αυτών Τ.Π.Υ.. Ωστόσο, καθίσταται αδύνατος ο προσδιορισμός του τιμήματος που πραγματικά καταβλήθηκε, διότι, ενδεχομένως, ο ελεγχόμενος κατέβαλε στον κάποιο ποσό σε μετρητά (δηλαδή “στο χέρι”) το οποίο είναι αδύνατο να προσδιοριστεί.

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 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. από τις οποίες 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 στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Ως προς τον τέταρτο και έβδομο λόγο της υπό εξέτασης 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)».

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.5 του άρθρου 9 (Διαδικασία περαίωσης) της ΠΟΛ 1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008): « Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 9 του Ν.3259/2004 :Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος

περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..

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.

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 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».

Σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 72 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.

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

Εν προκειμένω η εντολή ελέγχου με α/α που αφορά τις χρήσεις 2002,2003 και 2004 εκδόθηκε στις 28/12/2013 , ενώ η εντολή ελέγχου με α/α που αφορά την χρήση 2006 εκδόθηκε την 28/11/2014 οπότε το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2002,2003 και 2004 παραγράφεται στις 31/12/2016 και για τη χρήση 2006 παραγράφεται την 31/12/2017 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

Ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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

Με τις 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»

Το Σ.τ.Ε., στηριζόμενο στις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος, με την [ΣτΕ 2370/2007](#) απόφασή του (Ολομέλεια) έκρινε ότι προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος επιτηδεύματι για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., η επίδοση σε αυτόν σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων για την παράβαση που του αποδίδεται αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και συνεπώς η παράλειψη της επίδοσης αυτού του σημειώματος πριν την επιβολή του προστίμου συνεπάγεται ακυρότητα της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου.

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα διοικητικής διαδικασίας (Ν.2690/1999 ΦΕΚ Α΄45) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής « *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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. (παρ.1). Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την Αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου (παρ.2)».*

Επιπλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1074/13: «Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων για μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώνονται οι παραβάσεις αυτές και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν. Με την κλήση αυτή θα καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του. Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα της ημέρας επίδοσης της κλήσης, εφόσον δε η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα. Εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας και οποιαδήποτε εργάσιμη για τις υπόψη φορολογικές αρχές ημέρα και ώρα ο υπόχρεος δύναται να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής και προφορικές διευκρινήσεις αναφορικά με τις απόψεις που έχει καταθέσει εγγράφως. Οι προφορικές αυτές διευκρινήσεις, ανάλογα με την κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής

κατά την προσέλευση του υπόχρεου, μπορεί να παρέχονται και στο διενεργήσαντα τον έλεγχο ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός. Ειδικά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από τα ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, οι μεν έγγραφες απόψεις του υπόχρεου θα υποβάλλονται στην έδρα του αρμόδιου ειδικού συνεργείου ελέγχου, οι δε τυχόν προφορικές διευκρινήσεις αυτού επί των εγγραφών απόψεών του θα παρέχονται στο Συντονιστή - Επόπτη του ειδικού συνεργείου ελέγχου ή στον αναπληρωτή του στον τόπο και το χρόνο που θα ορίζονται στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. λόγω επικείμενης παραγραφής) μπορεί να τίθεται και μικρότερη προθεσμία από αυτή των δέκα ημερών που αναφέρεται ανωτέρω, πάντα όμως μέσα στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων του ν. [2690/1999](#) (όχι μικρότερη των πέντε ημερών).

Στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται, εφόσον πρόκειται για ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, θα επισυνάπτεται και το ήδη προβλεπόμενο για αυτά Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), χωρίς να παρίσταται πλέον ανάγκη συμπλήρωσης του ιδιαίτερου και ενσωματωμένου σ' αυτό αποδεικτικού επίδοσης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις προληπτικού ελέγχου θα επισυνάπτεται το συνημμένο στην παρούσα Υ.Σ.Ε. Τονίζεται ιδιαίτέρως ότι σε κάθε περίπτωση στο αποδεικτικό επίδοσης της κλήσης προς ακρόαση πρέπει να γίνεται ρητή μνεία και των στοιχείων του κατά περίπτωση Υ.Σ.Ε. που επισυνάπτεται σ' αυτή.

Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται άμεσα από τον ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός, πριν την αναχώρησή τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου. Τα ανωτέρω θα εφαρμόζονται και κατά τους διενεργούμενους προσωρινούς ελέγχους, εφόσον διενεργείται ταυτόχρονα και προληπτικός έλεγχος και διαπιστώνονται παραβάσεις Κ.Β.Σ. (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθ. 28 του ν. [3296/2004](#), μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κ.λπ.), καθώς επίσης και για τις τυχόν διαπιστούμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ. με βάση τις επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του τακτικού ελέγχου, οι οποίες αφορούν την τρέχουσα χρήση και συνιστούν προληπτικό έλεγχο (σχετ. η εγκ. [ΠΟΛ.1087/10.6.2005](#), «Λοιπά Θέματα Ελέγχου», παρ.3). Συνεπώς και στις εν λόγω περιπτώσεις η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται στο χρόνο που αναφέρεται πιο πάνω (μετά την ολοκλήρωση των οικείων επαληθεύσεων και πριν την αναχώρηση των ελεγκτικών οργάνων από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου). Ειδικά για παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από προληπτικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (π.χ. έλεγχος στο δρόμο για τη διακίνηση των αγαθών κ.λπ.) ή μετά από επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και για παραβάσεις Κ.Β.Σ. γενικώς που διαπιστώνονται επίσης από προληπτικό έλεγχο για τις οποίες αντικειμενικά δεν μπορεί να γίνει άμεση (επιτόπια) επίδοση της κλήσης προς ακρόαση, αυτή θα επιδίδεται όσο το δυνατό συντομότερα, πάντα πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί επιδόσεων.

Επειδή ο έλεγχος του ΣΔΟΕ επέδωσε την...../2013 στον ελεγχόμενο..... την με αριθμό “Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)” με συνημμένο το με αριθμό....., στα γραφεία του Σ.Δ.Ο.Ε..... στο οποίο περιγράφονται οι τέσσερις (4) διαπιστωθείσες παραβάσεις των διαχειριστικών περιόδων 2002, 2003, 2004 και 2006 και η προσφεύγουσα εταιρία είχε τη δυνατότητα εντός του ορισμένου χρονικού διαστήματος των 10 ημερών από την κοινοποίηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της , εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης μη καταλειπόμενης οποιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή με την με αριθ. πρωτ.“Αίτηση” ο κ. ζήτησε από το Σ.Δ.Ο.Ε.

την χορήγηση όλων των στοιχείων – εγγράφων που αιτιολογούν τις αναγραφόμενες παραβάσεις στο με αριθμό..... σε βάρος της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησής του, καθώς, επίσης και δεκαήμερης παράτασης, από την ημέρα που θα του χορηγούνταν τα ζητούμενα στοιχεία – έγγραφα, προκειμένου να ανταποκρινόταν στην με αριθμό“Κλήση προς Ακρόαση”. Το Σ.Δ.Ο.Ε....., ικανοποίησε τα αιτήματα του ελεγχόμενου με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο, με το οποίο χορήγησε – την 01/04/2013 – στον ελεγχόμενο τα ζητηθέντα στοιχεία – έγγραφα και ενέκρινε την αιτηθείσα δεκαήμερη παράταση (για ανταπόκριση στην με αριθμό..... “Κλήση προς Ακρόαση”). Ως έναρξη της χορηγηθείσας δεκαήμερης παράτασης ορίστηκε η 01/04/2013, ημέρα κατά την οποία παραδόθηκαν στον ελεγχόμενο τα ζητηθέντα στοιχεία – έγγραφα. Συγκεκριμένα, χορηγήθηκαν στον ελεγχόμενο αποσπάσματα – κατά το μέρος που τον αφορούν και δεν προσκρούουν στο φορολογικό απόρρητο άλλων επιχειρήσεων – των με ημερομηνίες θεώρησης 31/10/2012 και 31/12/2012 “Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)” για τον..... που συντάχθηκαν από το Ε.Σ.Ε.Θ. και το Σ.Δ.Ο.Ε....., αντίστοιχα.

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 » .

Εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/13 με αρ..... από την Δ.Ο.Υ. με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2002,2003,2004 και 2006 και ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα εντός του χρονικού διαστήματος των 20 ημερών από την κοινοποίηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης .

Ως προς τον έκτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης. Στον βαθμό, άλλωστε, που, όπως ήδη ανωτέρω αναπτύχθηκε, ο επίδικος για τις χρήσεις 2002,2003,2004 και 2006 καταλογισμός δεν προσκρούει σε οποιοδήποτε δεδουλευμένο ή δεσμευτική ενέργεια του αφορώντος τις χρήσεις 2002,2003,2004 και 2006 πρακτικού διοικητικής επίλυσης, η προσβαλλόμενη απόφαση της Υπηρεσίας μας ουδόλως θίγει την αρχή της επιείκειας, ερειδόμενη μάλιστα επί σαφούς και πλήρους, κατ’ άρθρο 17 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αιτιολογίας.

Ως προς τον όγδοο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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 ίδιων 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. Ζ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ορθώς έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 32 του ν.2238/94 καθώς έκρινε **ότι υφίσταται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων των ελεγχόμενων χρήσεων επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ως ανωτέρω ,δεν καθιστά μεν αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων αλλά είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζει σημαντικά** επειδή με την καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων τα προς δήλωση καθαρά κέρδη **μειώθηκαν κατά ποσοστό 42,61% - 69,19% - 82,28% 57,82% αντίστοιχα.**

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 βάσει 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 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε..... και στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ..... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος

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

➤ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2002-31/12/2002

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		371.328,73	371.328,73	
Αξία φορολογητέων εισροών		311.690,35	287.690,35	24.000,00
Φόρος εκροών		66.839,17	66.839,17	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		70.363,46	66.043,46	4.320,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			795,71	4.320,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			5.184,00	5.184,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα			3.524,29	
Σύνολο φόρου για καταβολή			9.504,00	9.504,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.524,29	5.979,71	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

➤ ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2003-31/12/2003

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		341.156,87	341.156,87	
Αξία φορολογητέων εισροών		322.451,40	272.451,40	50.000,00
Φόρος εκροών		61.408,24	61.408,24	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		68.686,42	59.686,42	9.000,00

Πιστωτικό υπόλοιπο		7.278,18		
Χρεωστικό υπόλοιπο			1.721,82	1.721,82
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			10.800,00	10.800,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα			7.278,18	7.278,18
Σύνολο φόρου για καταβολή			19.800,00	19.800,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	7.278,18	7.278,18	
	για επιστροφή			

➤ **ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2004-31/12/2004**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		347.003,69	347.003,69	
Αξία φορολογητέων εισροών		322.633,62	272.633,62	50.000,00
Φόρος εκροών		62.460,66	62.460,66	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		68.687,86	59.687,86	9.000,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		6.227,20		
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.772,80	2.772,80
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			10.800,00	10.800,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα			6.227,20	6.227,20
Σύνολο φόρου για καταβολή			19.800,00	19.800,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	6.227,20	13.572,80	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

➤ **ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2006-31/12/2006**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		290.622,37	290.622,37	
Αξία φορολογητέων εισροών		252.955,41	227.955,41	25.000,00
Φόρος εκροών		55.218,25	55.218,25	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		55.218,25	50.468,25	4.750,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			4.750,00	4.750,00

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			5.700,00	5.700,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			10.450,00	10.450,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).