



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

Θεσσαλονίκη 21.06.2016

Αριθμός απόφασης: 671

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 επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 2002, 2003, 2004 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.4.Τις με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 2002, 2003, 2004 και 2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της απόοικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από 01/03/2016 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 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 4.800,00€, για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 24.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 4.320,00€, ήτοι συνολικής αξίας 28.320,00€.
- Με την με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 10.000,00 € για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 50.000,00€, πλέον ΦΠΑ 9.000,00€ ήτοι συνολικής αξίας 59.000,00€.
- Με την με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 10.000,00 € για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 50.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 9.000,00€ ήτοι συνολικής αξίας 59.000,00€.
- Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 5.000,00 € για την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 25.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 4.750,00€, ήτοι συνολικής αξίας 29.750,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της από πληροφοριακής 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.

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 τοΕκκαθαριστικό 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) Αναιτιολόγητη 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.

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 τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση του ΣΔΟΕ η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία αλλά και συμψήφισε 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 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 εμπειρισττωμένα 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 τηςη 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, συμπεριλήφθηκαν 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 τηνΈκθεση Ελέγχου από το

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 αποδοθισών σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης παραβάσεων.

Επειδή στην απόπληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ η οποία διαβιβάστηκε στην 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, 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 εξέδωσεστις 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 εξέδωσεστις 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)”αντίστοιχα,εξέδωσε 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. απόστις 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 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) προςσυνολικής εικονικής αξίας 5.752.800,00 ευρώ (€) πλέον Φ.Π.Α., στις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005. Να σημειωθεί ότι οσυνεργάστηκε, κατά δήλωσή του, με τοναπό το έτος 2002 έως το 2008 και ήταν το πρόσωπο που διενήργησε τις εικονικές καταθέσεις στους δύο (2) λογαριασμούς του Συλλόγου στην....., εκ μέρους του ελεγχόμενου, για τις εικονικές εξοφλήσεις των τριών (3) κρινόμενων Τ.Π.Υ.
- ΕΠΕΙΔΗ, από τις ένορκες μαρτυρικές καταθέσεις των υπαλλήλων – ταμιών της και της, προκύπτει ότι οήταν 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 τουκαι, κυρίως, από τον κ.
- ΕΠΕΙΔΗ, ο κ.που πραγματοποίησε τις τρεις (3) εικονικές καταθέσεις εκ μέρους του ελεγχόμενου, χρησιμοποίησε κοντινά μεταξύ τους καταστήματα στο 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, οστόχευε 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 οείχε προβεί σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών, χρησιμοποιώντας εικονικά λογιστικά σημειώματα ως δικαιολογητικά εγγραφών.
- ΕΠΕΙΔΗ, η εν γένει εικόνα των φορολογικών βιβλίων τουπαρουσιάζει 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 Συλλόγου.
- ΕΠΕΙΔΗ, σε όλες τις περιπτώσεις Τιμολογίων Π.Υ. που εξέδωσε οστις 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 τουστις 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 τουκαι τηςστις 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 ουπερτερεί σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του(μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα – έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα).
- ΕΠΕΙΔΗ, από την σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδωνκαι άλλων Αθλητικών Ανωνύμων Εταιριών στα οικονομικά έτη 2002 – 2006, όπωςπροκύπτει ότι ο πρώτος πραγματοποίησε, κατ’ ανεξήγητο τρόπο, μεγαλύτερα και σε πολλές περιπτώσεις πολλαπλάσια ακαθάριστα έσοδα, σε σχέση με τις συγκρινόμενεςΑ.Ε.. Να σημειωθεί,

επιπλέον, ότι οι..... 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 μεγάλωνστα έτη 2006 – 2010, προκύπτει ότι ο πρώτος πραγματοποίησε, κατ' ανεξήγητο τρόπο, υπερπολλαπλάσια έσοδα σε σχέση με τις συγκρινόμενες
- ΕΠΕΙΔΗ, όπως εξηγείται παραπάνω στην υποενότητα IB.3. της παρούσας, ο έλεγχος αποδέχεται την τοποθέτηση της σταθερής διαφημιστικής πινακίδας του ελεγχόμενου, όπως αναγράφεται στο απόΙδιωτικό 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 IB.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 IB.6., υπάρχει δυσαναλογία της διαφημιστικής δαπάνης της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης μέσω τουστις 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 τηςεθνικής 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 IB.4., ΤΑ ΤΡΙΑ (3) ΚΡΙΝΟΜΕΝΑ Τ.Π.Υ.ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ – ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΔΥΟ (2) ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥΣΤΗΝ, ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΙΣΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ κ....., ΜΕ ΧΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ “ΑΝΑΚΥΚΛΩΘΗΚΑΝ” ΣΤΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ ΣΤΗΝ ΚΑΙ ΤΗΝ ΚΑΙ ΟΧΙ ΜΕ ΧΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ.
- ΕΠΕΙΔΗ, ΟΠΩΣ ΑΝΑΦΕΡΕΤΑΙ ΣΤΗΝ ΥΠΟΕΝΟΤΗΤΑ IB.4. ΚΑΙ ΟΠΩΣ ΔΗΛΩΣΕ Ο ΙΔΙΟΣ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.(ΑΡΘΡΟ 8 ΤΟΥ Ν.1599/1986) ΠΡΟΣ ΤΟ Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., 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 οστις 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 στοντο 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 οπρος την προσφεύγουσα επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στηνσυνταχθείσα για την προσφεύγουσα εταιρία πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ και στην απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.Δ.Ο.Υαπό 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 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.*»,

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/A0012/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.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».

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, 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 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 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 επιτηδευματία 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 προφορικώς, 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 έγγραφων απόψεων 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 τηνστον ελεγχόμενοτην με αριθμό“Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)” με συνημμένο το με αριθμό“Υ.Σ.Ε.”, στα γραφεία του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. 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./2013 “Αίτηση” ο κ.ζήτησε από το Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. την χορήγηση όλων των στοιχείων – εγγράφων που αιτιολογούν τις αναγραφόμενες παραβάσεις στο με“Υ.Σ.Ε.” 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./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., ικανοποίησε τα αιτήματα του ελεγχόμενου με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο, με το οποίο χορήγησε – την.....– 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....., 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 και“Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)” για τονπου συντάχθηκαν από το Ε.Σ.Ε.Θ. και το Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., 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.»

Επειδή εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/13 με αρ..... από την Δ.Ο.Υ.....ης 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 διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις 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 δεδικασμένο 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε.....και στην απόέκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. 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 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) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2002-
31/12/2002**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 24.000,00 x 20%= 4.800,00 ευρώ.

**2. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2003-
31/12/2003**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 50.000,00 x 20%= 10.000,00 ευρώ.

**3. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-
31/12/2004**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 50.000,00 x 20%= 10.000,00 ευρώ.

**1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2006-
31/12/2006**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 25.000,00 x 20%= 5.000,00 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).