



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, **29-01-2016**

Αριθμός απόφασης: **58**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - ΑΦΜ, και έδρα επί της οδού, στο, κατά της με αριθμό/2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό/2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Την από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) με αριθμό υπόθεσηςτης Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

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

Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 50.000,00 € για το φορολογικό έτος 1/1-31/12/2006, λόγω παράβασης των άρθρων 2, 7, 12 §§ 1,5,9,11, 18 §§ 2,9 και 36 § 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 10β του Ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά στην λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 50.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.500,00 € από τον - ΑΦ.Μ., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) με αριθμό υπόθεσης της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).

Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενήργησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., σε εκτέλεση της-2013 εντολής ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν των α) από-2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης (Ε.Σ.Ε.Θ) και β) από-2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) για τον για τις διαχειριστικές περιόδους 2001-2005 και 2006-2011 αντίστοιχα, βάσει των οποίων καταλογίσθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των ληπτών των ανωτέρω στοιχείων είναι και ο προσφεύγων, που – όπως προκύπτει από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. – κατά τη χρήση 2006 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα τιμολόγιο, συγκεκριμένα το Τ.Π.Υ.-2006, καθαρής αξίας 50.000 €, πλέον Φ.Π.Α. 19% 9.500 €, κρινόμενο ως μερικώς εικονικό, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για τη χρήση 2006, και συγκεκριμένα:

- Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια στην κύρια φορολογία και στην επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ.
- Σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994, δεκαετής παραγραφή του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου στην περίπτωση που συμπληρωματικά στοιχεία αποδεικνύουν πραγματικά εισοδήματα ανώτερα των αρχικώς φορολογηθέντων.
- Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, παράταση μέχρι 31-12-2008 προθεσμιών παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2006 και 31-12-2007.
- Σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, παράταση μέχρι 31-12-2009 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2008.
- Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, παράταση μέχρι 30-06-2010 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2009.
- Σύμφωνα με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, παράταση μέχρι 31-12-2010 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 30-06-2010.
- Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παράταση μέχρι 31-12-2011 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010.
- Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, παράταση μέχρι 31-12-2012 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011.
- Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012, παράταση μέχρι 31-12-2013 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2012
- Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 3842/2010, παράταση διετής από την λήξη τους προθεσμίες

παραγραφής που λήγει στις 31-12-2013, για υποθέσεις στις οποίες μέχρι τις 31-12-2013 έχουν εκδοθεί μέχρι τις 31-12-2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου.

- Σύμφωνα με τη **νομολογία (Δ. Εφ. Χαν 24/2013)**, ισχύς των ως άνω παρατάσεων μόνο στις περιπτώσεις λήξης της παραγραφής το πρώτον στις προαναφερθείσες ημερομηνίες, βάσει της συνταγματικής αρχής της ισότητας, της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης

- Στην προκειμένη περίπτωση:

- η **παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου** προς επιβολή φόρου για την ελεγχόμενη χρήση 2006 επήλθε αρχικώς στις 31-12-2012, παρετάθη ωστόσο βάσει του Ν. 4098/2012 έως τις 31-12-2013.

- Επομένως, η επιπλέον παράταση κατά δύο έτη έως τις 31-12-2015

- εμπίπτει στο ανωτέρω πλαίσιο, που προδιεγράφη νομολογιακώς,

- δεν μπορεί να βρει έρεισμα στο άρθρο 22 περ. β του Ν. 4203/2013, λόγω μη έκδοσης εντολής ελέγχου έως τις 31-12-2013 (η εντολή επανελέγχου εδόθη την 1-12-2014).

2. Μη νόμιμος επανέλεγχος, καθώς:

- **Περαίωση** της ελεγχόμενης χρήσης 2006, δυνάμει του **Ν. 3697/2008**, με το υπ' αρ. 125343/1 εκκαθαριστικό σημείωμα

- Σύμφωνα με το **άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994** (ισχύοντος για το κρίσιμο διάστημα), αλλά και το **άρθρο 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** (εν ισχύ σήμερα), δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και συμψηφισμός του καταβληθέντος φόρου σε περίπτωση νέων στοιχείων.

- Σύμφωνα με το **άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000**, δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικής πράξης, σε περίπτωση προκύψαντος φόρου μεγαλύτερου του προσδιορισθέντος με αρχική πράξη

- Σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004**, έκδοση συμπληρωματικών φύλλων μόνο για τα νέα στοιχεία και όχι για το άθροισμα του εισοδήματος

- Σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1125/2004**, **ΠΟΛ. 1100/2001** και τη **νομολογία (ΣτΕ 5793/1995)**, υποχρέωση τεκμηριωμένης απόδειξης εικονικότητας συναλλαγών, απόκρυψης εισοδημάτων και Φ.Π.Α. από ενδεχόμενη ανακρίβεια βιβλίων και στοιχείων.

- Στην προκειμένη περίπτωση:

- **Μη τεκμηριωμένη** η εικονικότητα της μιας και μόνης συναλλαγής

- **Απροσδιόριστο το συγκεκριμένο ποσό ή ποσοστό εικονικότητας** συναλλαγής

- Άμεση απόδειξη μη απόκρυψης στοιχείου η καταχώρηση του φερόμενου ως εικονικού στοιχείου στα τηρηθέντα βιβλία (το επίμαχο στοιχείο ήταν αντικειμενικώς **σε γνώση του ελέγχου** ως καταχωρηθέν)

- **Ανυπαρξία νέων ή συμπληρωματικών στοιχείων**

3. Μη νόμιμη τήρηση της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης κατά παράβαση των άρθρων 66 παρ. 1 και 24 του Ν. 4174/2013

- Μη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατά το **άρθρο 66 παρ. 1 του Ν.**

4. Υπαρκτό συναλλαγής

- Σύμφωνα με τη **νομολογία (ΣτΕ 1553/2003)**, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης περί μη ύπαρξης της συναλλαγής ή περί εικονικής συναλλαγής ως προς την αξία του τιμολογίου
- Στην προκειμένη περίπτωση:
 - **Αμφισβήτηση αξίας συναλλαγής** και όχι ύπαρξης αυτής, χωρίς επιχειρήματα
 - Εφαρμογή **θεωρίας συλλογικής ευθύνης** σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης
 - Ανεπίτρεπτη **αντιστροφή του βάρους της απόδειξης** της μη υπαρκτής εικονικής συναλλαγής από πλευράς φορολογικής αρχής
 - **Παράλογη η εικονικότητα μιας και μόνο συναλλαγής**, καταχωρημένης στα βιβλία και με καταβεβλημένο τον Φ.Π.Α., μεγάλο ύψος ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, ουδεμία υποχρέωση έναντι του Δημοσίου

5. Δυνατότητα – επικουρικώς – προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος

- Σύμφωνα με το **άρθρο 32 του Ν. 2238/1994**, εξωλογιστικός προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος επιχειρήσεων που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία/στοιχεία με αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων
- Σύμφωνα με το **άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992**, α) αδυναμία διενέργειας των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων β) αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλά δυσχερής ο λογιστικός έλεγχος (ΣτΕ 1056/2002, 1643/2007, 3082/2008, 67/1997) γ) όχι απόδοση παρατυπιών σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ως απαραίτητες προϋποθέσεις για τη διεξαγωγή εξωλογιστικού προσδιορισμού
- Στην προκειμένη περίπτωση:
 - Αοριστία και ανεπάρκεια του αιτιολογικού υπόβαθρου της διαπίστωσης της παράβασης σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης:
 - έρεισμα σε στοιχεία συνδεόμενα με τον εκδότη των εικονικών παραστατικών, βάσει της έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε.
 - Μη συνεκτίμηση από τα ελεγκτικά όργανα του τρόπου εξόφλησης της επίμαχης συναλλαγής
 - Μη εξέταση από τα ελεγκτικά όργανα της ουσίας της διαφήμισης της προσφεύγουσας

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τη χρήση 2006

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 11 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...*».

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

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...*».

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος*».

Επειδή, το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «*Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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...*».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζει ότι : «*...συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν*

πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ 2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν. 1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ 2397/90).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (Δ. Εφ. 24/2013), οι παρατάσεις που θεσπίστηκαν με νόμους 3697/2008, 3790/2009, 3840/2010 και 3888/2010 για τις προθεσμίες παραγραφής που έληγαν αντίστοιχα στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-06-2010 και 31-12-2010, καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή να παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες, όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Σύμφωνα με την από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης) του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση περαίωσε τα οικονομικά έτη 2004-2007 (διαχειριστικές περιόδους 2003-2006) με βάση τις διατάξεις του Ν. 3697/2008, αποδεχόμενη το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της Δ.Ο.Υ., με την υπ' αρ.-2008 Πράξη Αποδοχής, καταβάλλοντας συνολικά 10.004,16 €.
- Η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης (Ε.Σ.Ε.Θ) και η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με τις οποίες καταλογίσθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων, με λήπτρια επιχείρηση μεταξύ άλλων και την προσφεύγουσα, καθώς και η από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος του του – Α.Φ.Μ. η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και του υπ' αρ.-2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Ν.2238/1994, του άρθρου 66 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, καθώς και της ΠΟΛ. 1100/2001.
- Ο έλεγχος διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. δυνάμει της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου, βάσει των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ελέγχουσας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), μετά την περαίωση δυνάμει του Ν. 3697/2008 της υπό κρίση χρήσης από την προσφεύγουσα επιχείρηση.

➤ Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο, κοινοποίηση πράξεων και επιβολή φόρου Κ.Β.Σ. (Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2006, όπως και για επιβολή φόρου εισοδήματος, εμπίπτει στην δεκαετή παραγραφή σύμφωνα με τα άρθρα 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, και δεν τίθεται καν θέμα παράτασης της παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για επανέλεγχο της χρήσης 2006 και επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου επανελέγχου

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : *«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 οποιουδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».*

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζει ότι : *«...Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενόμενη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)».*

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... 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, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Γ.Δημήτρινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011 σελ. 139), η ανύπαρκτη συναλλαγή ως προς το μεγαλύτερο τμήμα της αξίας της είναι πραγματική συναλλαγή μεταξύ δύο υπαρκτών συναλλασσομένων, ωστόσο, εκείνο που ψευδώς αποτυπώνεται στο φορολογικό στοιχείο είναι όχι αυτό καθαυτό το αντικείμενο της συναλλαγής αλλά η αξία του αντικειμένου της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε μεταξύ τους, ψευδώς μεγαλύτερη της πραγματικής αξίας της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής και η τελευταία θεωρείται εικονική μόνο ως προς τούτο το τμήμα της μεγαλύτερης αξίας (μερική εικονικότητα).

. **Επειδή**, το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι : «...και η λήψη εικονικών, ..., καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. ... Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...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...».

. **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης (Ε.Σ.Ε.Θ) και η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τον καθώς και η από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., για τοντου – Α.Φ.Μ. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, που προέκυψαν σε βάρος του προσφεύγοντος σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο περαίωσης (18-12-2008).

Το γεγονός ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο της μερικώς εικονικής συναλλαγής ήταν καταχωρημένο στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο γνώσης της φορολογικής αρχής, καθώς δεν προκύπτει να είχε υπόνοια ή οποιαδήποτε πληροφόρηση περί εικονικότητας σε χρόνο προγενέστερο από το χρόνο ελέγχου του

Η μερική εικονικότητα στοιχειοθετείται από το νόμο ως παράβαση (αρ. 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997), και μάλιστα συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση, επιφέρουσα τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 β εδάφιο δ του Ν. 2523/1997.

➤ Η – μερικώς ως προς την αξία των συναλλαγών – εικονικότητα των εκδοθέντων από τον τιμολογίων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2006-2011, μεταξύ των οποίων και το επίμαχο ληφθέν από τον προσφεύγοντα τιμολόγιο κατά τη χρήση 2006, αποδεικνύεται πλήρως και τεκμηριωμένα στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου.

Συγκεκριμένα, στην από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. (σελ.), αναφέρονται αναλυτικά τόσο οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν μερικώς εικονικά τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. από τον κατά τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, καθώς και οι λόγοι για τους οποίους κατέστη αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας τους. Σε συγκεκριμένη, δε ενότητα, της ανωτέρω έκθεσης (σελ.) παρατίθενται γεγονότα που αποδεικνύουν την εικονική εξόφληση του κρινόμενου Τ.Π.Υ.-2006. Τέλος, η εικονικότητα των ως άνω συναλλαγών, μεταξύ αυτών και της υπό κρίση συναλλαγής, συνδέεται άρρηκτα με τον επιδιωκόμενο σκοπό για τη λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση από τη λήψη και καταχώρηση του επίμαχου εικονικού τιμολογίου, δη την εμφάνιση μειωμένων φορολογητέων κερδών και την καταβολή μειωμένου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί μη νόμιμου επανελέγχου είναι αθεμελίωτος και στερείται βασιμότητας.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης τήρησης της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης κατά παράβαση των άρθρων 66 παρ. 1 και 24 του Ν. 4174/2013

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 1, όπως αναριθμήθηκε σε 72 με το άρθρο 8 Ν. 4337/2015, του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου, που τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 16 του άρθρου 48 του Ν. 4223/2013 από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου, ορίζει ότι : «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη*

προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στην με αριθμ. πρωτ. 1069048/02-05-2014 ΔΕΛ του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι : «... Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου... Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 25 του Ν. 4321/2015 προστέθηκαν δύο νέα εδάφια στην παρ. 9 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 (Α' 253), τα οποία έχουν ως εξής : «Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων αυτών είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη, ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Οι έννοιες μερικός και πλήρης έλεγχος έχουν εισαχθεί με τον Κ.Φ.Δ. και αντικατέστησαν στην ουσία τις έννοιες προσωρινού και τακτικού ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Από το Σ.Δ.Ο.Ε., που διενήργησε τον έλεγχο Κ.Β.Σ. για τον προσφεύγοντα, τηρήθηκε η προβλεπόμενη ανωτέρω διαδικασία της κοινοποίησης της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, ήτοι κοινοποιήθηκε στις-2013 η αριθμ.-/2013 κλήση προς ακρόαση και το αριθμ.-/2013 υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου, ο φορολογούμενος δε, με το αριθμ.-2013 έγγραφο-υπόμνημά του εξέφρασε τις απόψεις του σχετικά με τις

διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και εν προκειμένω καλύφθηκε η ανωτέρω τιθέμενη από την παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν. 4321/2015 προϋπόθεση, νομίμως η Δ.Ο.Υ.εξέδωσε οριστική πράξη επιβολής προστίμου, εφόσον καλύφθηκε η κατά το νόμο υποχρέωση της Διοίκησης για παροχή δικαιώματος έκφρασης απόψεων του φορολογούμενου.

➤ Στις-2015 από τη Δ.Ο.Υ.επιδόθηκε στην προσφεύγουσα σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου Κ.Β.Σ., ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α., ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί μη νόμιμης τήρησης της διαδικασίας έκδοσης της προσβαλλόμενης κατά παράβαση των άρθρων 66 παρ 1 και 24 του Ν. 4174/2013 επανελέγχου θεωρείται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί του υπαρκτού της συναλλαγής

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 19 παρ. 4 του ιδίου νόμου, προκύπτει ότι, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, αλλά όχι με το φερόμενο τίμημα, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Επειδή, το άρθρο 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, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του

αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - , η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει ότι : «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, επιφυλασσόμενων 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, το άρθρο 31 παρ. 1, που αναφέρεται στα αδικήματα φοροδιαφυγής, του Ν. 1591/86 «Φορολογία, φοροδιαφυγή, δημόσια κτήματα κτλ» ορίζει ότι : «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει:

...η) Όποιος ... γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και ...αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» - νεότερου νόμου από τον προηγούμενο – ορίζει ότι : «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ..., ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών».

Επειδή, με την απόφαση 2330/2002 του Αρείου Πάγου προσδιορίζεται η αλλαγή που επήλθε με τις νεότερες ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/97, σε σχέση με τις παλιότερες του Ν. 1591/1986, ως προς την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην απόφαση, από τις (παλιότερες) διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. η του Ν. 1591/1986 προκύπτει ότι για την υποκειμενική θεμελίωση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων απαιτείται, ο δράστης να γνωρίζει ότι το τιμολόγιο αυτό είναι εικονικό με την ως άνω έννοια και με την αποδοχή του να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δηλαδή στη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης. Με τη νεότερη, όμως, διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. Α' του Ν. 2523/97, τιμωρείται και όποιος αποδέχεται εικονικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι δυσμενέστερη της προηγούμενης, γιατί δεν απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ανωτέρω αδικήματος τη γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι πλέον για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος φοροδιαφυγής (δη της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) δεν απαιτείται πλέον σκοπός (πρόθεση) του δράστη να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι λαμβάνει εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην υπ'αρ. 285/2012 απόφαση του ΣΤ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, «για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται αντικειμενικώς η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων..., υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, ...της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, και ... τη θέληση ή αποδοχή του δράστη ... να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος, σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η του Ν. 1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωσή του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής του υποστάσεως, και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζει ότι : «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση από το Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και συντάχθηκε η από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ φέρουσα ίδιες διασταυρώσεις και ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά πρωτίστως υιοθετώντας τις διαπιστώσεις ελέγχου που παρατίθενται στις από-2012 και-2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης και της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. κρίνει ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο Τ.Π.Υ.-2006, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από τον κατά τη χρήση 2006, έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή μερικώς εικονικό ως προς την αξία του, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια από τον έλεγχο το ποσό της υπερτιμολογημένης αξίας.

➤ Μετά τη διαβίβαση της ανωτέρω από-2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στη Δ.Ο.Υ., ο προϊστάμενός της εξέδωσε την υπ' αρ.-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

➤ Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) περί μερικής εικονικότητας του κρίσιμου φορολογικού στοιχείου ουδόλως είναι αυθαίρετος, ερειδόμενος στις εκθέσεις ελέγχου των Ε.Σ.Ε. και Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., που περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις για τη δράση του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, συγκριτικά στοιχεία τιμών παροχής ανάλογων υπηρεσιών, διέπονται από ακρίβεια, πληρότητα και διατυπώνουν το πόρισμα του ελέγχου με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

➤ Επειδή η μερική εικονικότητα του υπό κρίση Τ.Π.Υ. στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται, σύμφωνα με την από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (σελ.) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, από τους παρακάτω λόγους:

Γενικά:

- Ο φέρεται να έχει εκδώσει συνολικά 1.985 Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 56.666.950,00 € – που κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. – για παρασχεθείσες υπηρεσίες (διαφημίσεις μέσω πινακίδων) σε πλήθος επιχειρήσεων, με πραγματική αξία συναλλαγής σαφώς υποδεέστερη της

τιμολογηθείσας.

- Επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών διαφήμισης από τον, δήλωσαν αυτοβούλως ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.
- Οι λήπτριες επιχειρήσεις εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα χρηματικά ποσά, πρακτική που εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές
- Οι εξοφλήσεις των εικονικών Τ.Π.Υ. πραγματοποιούνταν από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του σε διάφορες τράπεζες (όπως προκύπτει από καταθέσεις υπαλλήλων τους), που εφήρμοζαν διάφορες μεθόδους, όπως «ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων σε λογαριασμούς του, συμψηφιστικές αναλήψεις και καταθέσεις, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών ή των νόμιμων εκπροσώπων των επιχειρήσεων και μεσολάβηση προσωπικών λογαριασμών μελών του».
- Τα βιβλία του δεν εμφάνιζαν την πραγματική εικόνα, επειδή για να ισοσκελιστούν τα υπέρογκα εικονικά έσοδα από διαφημίσεις καταχωρήθηκαν στα βιβλία ανύπαρκτες και εικονικές δαπάνες.
- Ο εμφανίζει έσοδα διαφημίσεις πολλαπλάσια από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες, κυρίαρχες στην κατάκτηση τίτλων
- Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του δεν έχουν συνάφεια (διαπιστώθηκαν αποκλίσεις τιμών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών) και είναι πολλαπλάσιες από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας, επαγγελματικών ομάδων ανώτερων κατηγοριών με περισσότερους φιλάθλους, με μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης.
- Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε ο, και ο δεν τηρούσε συγκεκριμένη και σαφή τιμολογιακή πολιτική για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των επίμαχων Τ.Π.Υ.
- Οι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιτυγχάνουν: α) να παρουσιάζουν μειωμένα φορολογητέα κέρδη και να καταβάλουν στο Ελληνικό Δημόσιο μειωμένο φόρο εισοδήματος και β) να καταβάλλουν στο Δημόσιο μειωμένο Φ.Π.Α., συμψηφίζοντας τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων με τον Φ.Π.Α. των εκρών τους.

Ειδικά, για τη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Η επίμαχη διαφημιστική δαπάνη, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, ήταν σημαντικά υψηλότερη σε σχέση με τα αντίστοιχα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εκ 39.282,46 € κατά τη χρήση 2006
- Η εξόφληση του κρινόμενου τιμολογίου φέρεται να είναι εικονική, καθώς πραγματοποιήθηκε από τον εξουσιοδοτημένο από τον στις-2007, καθώς έγινε με χρήματα

που «ανακυκλώθηκαν» (μεταφέρθηκαν) από το λογαριασμό του στην Τράπεζα σε λογαριασμό του στη Τράπεζα και με χρήματα που προήλθαν από την εξόφληση δίγραμμης ιδιωτικής επιταγής της, έκδοσης άλλου λήπτη, και όχι με χρήματα που καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του υπαρκτού της συναλλαγής και ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί δυνατότητας προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/94 ορίζει ότι : «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή, όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) ... 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, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων...».

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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...»..

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που ... τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αφορά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και κατ' ακολουθία του καθαρού εισοδήματος μιας εμπορικής επιχείρησης, επηρεάζοντας τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- Η καταλογισθείσα, σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης με την υπ' αρ.-2015 πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. και βάσει της από-2014 έκθεσης Κ.Β.Σ. του

Σ.Δ.Ο.Ε./Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., παράβαση της λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 50.000 € αφορά την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και επισύρει την – αντικειμενικώς οριζόμενη – κύρωση του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997, δη την επιβολή προστίμου ίσου με το διπλάσιο της αξίας του μερικώς εικονικού στοιχείου, μειωμένου κατά 50%.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δυνατότητας προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό είναι ασυναφής και άνευ αντικειμένου σε σχέση με την καταλογισθείσα παράβαση και το επιβληθέν πρόστιμο Κ.Β.Σ. και δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του-Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 § 10 β' Ν. 2523/97 (βάσει της υπ' αρ.-2015 πράξης)	50.000,00 €
--	--------------------

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, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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).