



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.:
Αριθ. fax:

Αριθμός Απόφασης: 49 / 28 -01-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης -ΑΦΜ, με έδρα Θεσσαλονίκη , κατά της με αριθμό

- 1)/2015 οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 2)/2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 3)/2015 οριστικής πράξης επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 4)/2015 οριστικής πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 5)/2015 φύλλο ελέγχου οριστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την με ημερομηνία/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
5. Την με ημερομηνία σύνταξης/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες **πέντε (5)** προσαλλόμενες **Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό **269.269,79 €**, ως ακολούθως:

Με την

- 1) **υπ. αριθ./2015 απόφαση επιβολής** προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 50.000€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006
- 2) **υπ. αριθ./2015 οριστική πράξη** διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ύψους 49.679,57€ ευρώ.
- 3) **υπ. αριθ./2015 πράξη επιβολή** ειδικού προστίμου ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 28.500€
- 4) **υπ. αριθ./2015 πράξη επιβολής** ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 9.500€
- 5) **υπ. αριθ./2015 φύλλο ελέγχου** οριστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ύψους 131.590,22€ ευρώ.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων έλαβε τέσσερα (4) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 ευρώ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας από τον «.....» με Α.Φ.Μ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006

έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος **ως ανακριβή** για την χρήση **2006** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίστηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 προσαυξημένο κατά 8%.

Το καθαρό εισόδημα, από το οποίο προκύπτει και ο φόρος, προσδιορίστηκε εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 του Ν. 2238/94 διότι ήταν αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- (α) παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω μη προσήκουσας έκδοσης έκθεσης ελέγχου
- (β) Έλλειψη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων για τη διενέργεια ελέγχου για τη διαχειριστική χρήση 2006, τα οποία να δικαιολογούν τη διενέργεια επανελέγχου
- (γ) παραγραφής της αξίωσης επιβολής προστίμου και έκδοσης φύλλων ελέγχου
- (δ) Έλλειψης αιτιολογίας. Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του αντιδίκου περί εικονικότητας της συναλλαγής
- (ε) παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

α) Όσον αφορά τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο περί παράβασης ουσιώδους τύπου λόγω μη προσήκουσας σύνταξης έκθεσης ελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως προδήλως αβάσιμος επειδή στην περίπτωση αυτή συνετάγησαν, η με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.» από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., βάσει της με ημερομηνία θεώρησης2014 και αριθμό υπόθεσης «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.» του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, της οποίας οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα υιοθετήθηκαν, και η οποία επισυνάφθηκε στην ανωτέρω έκθεση ΚΒΣ και αποτέλεσε αναπόσπαστο κομμάτι της, καθώς και οι με ημερομηνία θεώρησης2015 α)«Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος», β)«Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α.», γ) «Έκθεση επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997», δ) «Έκθεση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του για την προσφεύγουσα επιχείρηση

β) Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για έλλειψη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων για τη διενέργεια ελέγχου για τη διαχειριστική χρήση 2006, τα οποία να δικαιολογούν τη διενέργεια επανελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως προδήλως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣτΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦ Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990).

Επειδή 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 στη 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 μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ1426/2000)

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η

δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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.». Η δε με ημερομηνία θεώρησης2014 και αριθμό υπόθεσης «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.» του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία έπεται του αρχικού ελέγχου – περαίωσης της υπόθεσης, εμπεριέχει συμπληρωματικά και επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα και, συγκεκριμένα, αναφέρει ότι στην διαχειριστική περίοδο 2006, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 ευρώ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας από τον «.....» με Α.Φ.Μ.

γ) Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για παραγραφή της αξίωσης επιβολής προστίμου και έκδοσης φύλλων ελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως προδήλως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά 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 την 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, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται 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.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και 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 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές Αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι ανακριβείς, έστω και αν τα στοιχεία 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.».

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). 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 για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη 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 σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

δ) Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για έλλειψη αιτιολογίας, ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση του αντιδίκου περί εικονικότητας της συναλλαγής, πρέπει να απορριφθεί ως προδήλως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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 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, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/2015, έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα, αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. Στα παραπάνω στοιχεία της παρούσας ενότητας αιτιολογούνται πλήρως

οι λόγοι για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των υπό κρίση Τ.Π..

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 στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή στο άρθρο 5 § 2 εδάφιο ν. 2523/1997 ορίζεται ότι Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. 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 περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, **ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,**

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.....

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.....

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

(Σημ.: Το άρθρο παρατίθεται όπως ίσχυε με τον Ν. 3296/14-12-04 μέχρι τις 22/12/2006 που τροποποιήθηκε με τον Ν.3522/2006).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. *{Η παρούσα διατύπωση αν και έχει ισχύ από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006) εφαρμόζεται και για προγενέστερα ανέλεγκτα έτη ως επεικέστερη}.*

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ)

ε) **Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94 « Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων 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». Επιπλέον στην ίδια περίπτωση αναφέρεται « Ειδικά στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: Α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, Β) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94 « Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., **προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2, «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα». Επιπλέον «Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παράγραφος 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από την διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο Τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση Τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή από σχετική νομολογία του ΣτΕ (βλ. Απόφαση ΣτΕ 117/2013) «..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.» ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, με την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «**1. Στον Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση. 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι αντίστοιχες παράγραφοι του άρθρου 38 του Ν.1642/86, που ορίζουν ότι «Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο

υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.

β) Τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή παρέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

- Το αντικείμενο των εργασιών της ελεγχόμενης

- Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα

- Τις δηλωθείσες αγορές και πωλήσεις

- Τις δηλωθείσες δαπάνες

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882_23.3.90 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν

«άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή στην 1055500/4600/0009^Α/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή στην 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7. Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψηφίσε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κυρίου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «...«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότηρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001-εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001), ...η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη,

δεδομένου **ότι σε** περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 επιβλήθηκε στην χρήση 2006 σε βάρος του προσφεύγοντος λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του «.....» με ΑΦΜ....., ενώ **πρόκειται για υπαρκτό εκδότη**, και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει την υποχρέωση να βεβαιώσει τον αναλογούντα στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ΦΠΑ και στη συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο. «.....» θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2014 και αριθμό υπόθεσης/12 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.» που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για την προσφεύγουσα, και της οποίας οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα υιοθετήθηκαν στην με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.» της Δ.Ο.Υ. όπου συνοπτικά αναφέρουμε

α) από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στονγια τα έτη 2001 έως 2005, και η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον για τα έτη 2006 έως 2011 σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά 4.502 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 124.847.013,30 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

β) από το αρ2012 (αρ. πρωτ. ΕΣΕ2012) πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προκύπτει ότι μετά από έρευνα του, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονται στα τιμολόγια διαφήμισης (μερικώς εικονικά ως προς την αξία) διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονται κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.

γ) τα υπέρογκα ποσά των διαφημίσεων που εμφανίζουν στα βιβλία τους αρκετές εταιρίες ως δαπάνες διαφήμισης με Τ.Π.Υ. του, εμφανίζεται να τα έχουν εξοφλήσει με μετρητά αυθημερόν, πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής πρακτικής. Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

δ) από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του και των πελατών του προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες της εκροές.

ε) από την ελεγχόμενη πραγματοποιήθηκαν εικονικές αγορές, στη χρήση 2002 ύψους 1.062.665,00 €, στη χρήση 2003 ύψους 2.647.059,00 €, στη χρήση 2004 ύψους 7.697.612,00 € και στην χρήση 2005 ύψους 4.602.160,30 € και στη χρήση 2004 καταχώρισε εγγραφές άνευ

παραστατικών ύψους 1.689.470,00 € και έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν ύψους 790.000,00 €. Οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις και για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. ΚΒΣ, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες, προκειμένου ο να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που προήλθε από την έκδοση των τιμολογίων διαφήμισης. Οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης. Τα σωματεία ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν φορολογούνται και δεν αποδίδουν φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, με την αποδοχή - λήψη εικονικών στοιχείων εκπίπτουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που προέρχεται από την έκδοση υπερτιμολογημένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις .

ζ) όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων, έγιναν, προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογ/μο του

η) οι αναγραφόμενες τιμές που αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφήμιση....., δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές, που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, Αντίθετα οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποιήσαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω του, είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ανωτέρω αναφερμένων τιμών διαφήμισης (π.χ. για χρονική περίοδο διαφήμισης, το τίμημα ανέρχεται σε 400.000,00 € πλέον ΦΠΑ).

θ) ο, εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα ,που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ, από

ι) από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι η ελεγχόμενη τηρούσε τραπεζικούς λογ/μους όψεως και μάλιστα εμφανίζονται σ' αυτούς, οι καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον, έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Επίσης από τον έλεγχο του Ημερολογίου διαφόρων πράξεων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προέβαινε σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων των διαφημιζομένων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.»

ια) Πλήθος συναλλασσόμενων εταιριών λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων (είκοσι δύο για τη χρονική περίοδο 2001-2005 και είκοσι επτά για την αντίστοιχη περίοδο 2006-2010) κατέθεσαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, δηλώνοντας ως εικονικά ή μερικώς εικονικά τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν από τον

ιβ) τα υπέρογκα ποσά των διαφημίσεων που εμφανίζουν στα βιβλία τους αρκετές εταιρίες ως δαπάνες διαφήμισης με Τ.Π.Υ. του, εμφανίζεται να τα έχουν εξοφλήσει με μετρητά αυθημερόν, πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής πρακτικής. Η εξόφληση των συναλλαγών με

εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

ιγ) από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών ,από τις φορολογητέες της εκροές .

Επειδή η προσφεύγουσα όπως και οι υπόλοιπες λήπτριες επιχειρήσεις του «.....», είχε λόγο να λάβει από το υπερτιμολογημένα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να εκπέσει από τα αυξημένα έσοδα της το ποσό της δαπάνης της κρινόμενης διαφήμισης, όπως επίσης να εκπέσει από τις φορολογητέες εκροές της τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών αφού όπως διαπιστώνεται το ποσό των 50.000,00 € που είναι η φερόμενη αξία της διαφήμιση της με τον «.....» αντιστοιχεί περίπου στο 1/3 της αξίας των φορολογητέων γενικών εξόδων που δηλώνει σε κάθε μια από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2006, 2007, 2008. Συγκεκριμένα στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-06 έως 31-12-06 δηλώνει στον κωδ. 663 («Δαπάνες, γεν. έξοδα φορολογητέα») το συνολικό ποσό των 143.178,646.

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και δη της παρασχεθείσας από το υπηρεσίας διαφήμισης , προσκόμισε ως απόδειξη τρεις (3) εκτυπώσεις φωτογραφικών λήψεων σε χαρτί Α4. Η μια από στην οποία διακρίνεται η διαφημιστική πινακίδα της μαζί με πλήθος άλλων διαφημιστικών πινακίδων, και δύο ακόμα φωτ/φίες, εκ των οποίων στη μια φαίνεται η μπροστινή όψη της φανέλας του «.....» με το λογότυπο της ελεγχόμενης και το σήμα μιας ακόμα διαφημιζόμενης επιχείρησης, και στην άλλη η πίσω πλευρά με το λογότυπο δύο άλλων ληπτριών επιχειρήσεων του Από τις δύο τελευταίες επιδειχθείσες φωτογραφίες εξάγεται ότι διαφημιζόνταν την ίδια στιγμή μαζί με την αναγραφόμενη επιχείρηση και τρεις ακόμα επιχειρήσεις, κάτι που δεν συνάδει με τον επιδιωκόμενο σκοπό μιας επιχείρησης που έχει επιλέξει το συγκεκριμένο μέσο για να προβληθεί, αφού σε τόσο περιορισμένο χώρο όπως αυτό συνυπάρχουν τα λογότυπα τεσσάρων επιχειρήσεων, κάτι με το οποίο όχι μόνο προβολή δεν επιτυγχάνεται αλλά μάλλον σύγχυση δημιουργεί σ' όποιον το βλέπει.

Επειδή το παραπάνω φωτ/κό υλικό αποδεικνύεται ότι αυτό που ενδιέφερε την ελεγχόμενη όπως και τις υπόλοιπες εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, ήταν απλώς να υπάρχειη πινακίδα της ή το λογότυπο της ως αποδεικτικό στοιχείο της διαφήμισης και όχι πού ακριβώς θα τοποθετηθεί η πινακίδα για να υπάρχει καλλίτερη προβολή, ή αν θα υπάρχει το σήμα της μαζί με άλλων επιχειρήσεων, ή αν θα διαφημιζόνταν ταυτοχρόνως ανταγωνιστικές επιχ/σεις μεταξύ των κλπ. Αυτό όμως δεν έχει καμία σχέση με την προβολή που κανονικά έπρεπε να επιδιώκουν οι διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, και δεν δικαιολογεί τα πολύ μεγάλα ποσά που η

ελεγχόμενη όπως και οι άλλες εμπλεκόμενες επιχειρήσεις φέρεται να δαπάνησαν για τη διαφήμιση τους σύμφωνα με τα εκδοθέντα από τοφορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.). Το λογικό συμπέρασμα που εξάγεται από τον συνωστισμό των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων και τις μεγάλες αποκλίσεις στις τιμές των τιμολογίων που εκδόθηκαν είναι ότι η πραγματική αξία της παρασχεθείσας υπηρεσίας διαφήμισης δεν ήταν η αναγραφόμενη στα τιμολόγια, αλλά ήταν κατά πολύ μικρότερη, με κύριο σκοπό οι λήπτριες επιχ/σεις να καταχωρήσουν τις υπερτιμολογηθείσες αξίες των τιμολογίων στα βιβλία τους ως δαπάνες, και να μειώσουν συνεπώς τα φορολογητέα τους κέρδη και τον προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση των φορολογητέων κερδών και η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, 3) Πέραν των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2006 η προσφεύγουσα έλαβε από τον..... και

α) κατά την χρήση **2005 τέσσερα (4) εικονικά στοιχεία** καθαρής αξίας **50.000 €**, με την έννοια της ανύπαρκτης συναλλαγής των οποίων **αποδέχθηκε την εικονικότητα**, υποβάλλοντας το ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/2010 ,

β) 1. κατά την χρήση 2007 οκτώ (8) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας **50.000 €**,
2. κατά την χρήση **2008 δέκα (10 μερικώς εικονικά στοιχεία** καθαρής αξίας **50.000 €**, των οποίων **αποδέχθηκε την εικονικότητα**, αποδεχόμενη το συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010,

γεγονότα τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον, **δεν είχε καλή πίστη**.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η με ημερομηνία θεώρησης-2015 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.» της Δ.Ο.Υ. , η οποία συνετάγει με βάση την με ημερομηνία θεώρησης2014 και αριθμό υπόθεσης /12 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.» του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας , της οποίας οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα υιοθετήθηκαν, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

(ε) Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί ως προδήλως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή η τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης , αποτελεί γενική αρχή του διοικητικού δικαίου υπαγορευόμενη από τα άρθρα 20 παρ. 2 του Συντάγματος όπου ορίζεται ότι: «1. Καθένας έχει το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ'αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντα του, όπως ο νόμος ορίζει. 2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει για κάθε διοικητική ενέργεια ή

μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του»

Επειδή στο άρθρο 6 του Κ.Δ.Δ. (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα»

Επειδή από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές, ότι σκοπός της προηγούμενης ακρόασης είναι η καλύτερη υπεράσπιση των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του διοικούμενου συνιστώμενη στην παροχή δυνατότητας όπως αυτός, αφού λάβει γνώση των παραπτώματων που του αποδίδονται, εκφράσει τις θέσεις και απόψεις του πριν την έκδοση διοικητικής πράξης.

Επειδή εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν με το με αριθμό2015 Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 τα αποτελέσματα του ελέγχου που του διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., και στο οποίο εξέφρασε εγγράφως τις απόψεις του με το με αρ. πρωτ.2015 υπόμνημα στην Δ.Ο.Υ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις

- α) με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.»,
- β) με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος»
- γ) με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.»,
- δ) με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεσης επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997»,

της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Α. Την μερική αποδοχή της από/2015 και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:.....

Β. Την ακύρωση της με αριθμό/2015 πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, συνολικού ποσού προστίμου ύψους 9.500€

Γ. Την επικύρωση των

- 1) υπ. αριθ./2015 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. με το οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 50.000€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006

- 2) **υπ. αριθ./2015 φύλλο ελέγχου** οριστικού προσδιορισμού αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, με το οποίο καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ύψους 131.590,22€ ευρώ.
- 3) **υπ. αριθ./2015 οριστική πράξη** διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ύψους 49.679,57€ ευρώ.
- 4) **υπ. αριθ./2015 πράξη επιβολής** ειδικού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 28.500€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση για το Οικονομικό έτος 2007 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)]

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. συνολικού ποσού:	50.000,00 €
Φόρος Εισοδήματος συνολικού ποσού:	131.590,22 €
Φ.Π.Α. συνολικού ποσού:	49.679,57 €
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 συνολικού ποσού:	28.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης**

**Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).