



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 27/01/16

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:38

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333260

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ.Του άρθρου 59 του 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , κατά των με αριθμ., πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., και οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Ε.,και οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. ,..... και οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν.2523/97, και προστίμων ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 ν.1882/1990 ,διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Τις με αριθμ.και πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., και οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Ε., και οριστικές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. ,..... καιοριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν.2523/97 , και πρόστιμα ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 ν.1882/1990, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 τις οποίες ζητείται η ακύρωση, και τις από 24/07/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 41313 ενδικοφανούς προσφυγής της , 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 με τις υπ' αριθμ. α)πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 30.000,00€, β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 14.454,51€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 17.345,41 €, γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας 9.354,65€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 11.225,58 € ,δ) 1026/24.07.2015 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν.2523/97 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 17.100,00€ και ε) οριστικό προσδιορισμό ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 5.700.00 € ,για λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 € .

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 με τις υπ' αριθμ. α) πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 30.000,00€, β)οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 13.461,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 16.153,20 €, γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 11.198,40 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.438,08 € ,δ)οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν.2523/97 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 17.100,00€ και ε) οριστικό προσδιορισμό ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 5.700.00 €, για λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.700,00 € .

Ο έλεγχος με την υπ' αριθμ..... εντολή ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τον Γυμναστικό σύλλογο «.....» με Α.Φ.Μ.α) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 -31/12/2005 , το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. σε μία (1) περίπτωση καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ. 5.700,00 € και β) κατά την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 - 31/12/2006, το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ..... ,τα οποία **κρίθηκαν ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας**, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως **ανακριβή** για τις χρήσεις 2005 και 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ' του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2γ' του Ν.2238/1994 προσαυξημένο κατά 8%.

Επίσης 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.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά τις χρήσεις 2005,2006 και με βάση τον Ν.3697/2008 καταβάλλοντας το σύνολο της οφειλής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Οι επίμαχες χρήσεις είχαν περαιωθεί. Το πληροφοριακό δελτίο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως νέο στοιχείο.
- 2) Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. – Η φορολογική αρχή έχει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας.-Τεκμήριο καλής πίστης.
- 3) Μη συνδρομή προϋποθέσεων απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων –εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- 4) Παραβίαση αρχής αναλογικότητας-Υπέρμετρα πρόστιμα.
- 5) Η ειδική χρηματική κύρωση έχει καταργηθεί.
- 6) Παράνομος ο υπολογισμός των ακαθάριστων εσόδων στο Φ.Π.Α. εξωλογιστικά. - Πλημμελής προσδιορισμός Φ.Π.Α.
- 7) Υπολογισμός προστίμου στο 25% της αξίας του κάθε τιμολογίου και όχι στο 50% και τεκμήριο καλής πίστης με βάση την ΠΟΛ 1249/21.11/2013.

Ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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

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

Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «*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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) [...]».Επίσης, Κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, «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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986)

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

Επιπρόσθετα :

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

Επειδή στην §3 του άρθρου 49 Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3.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 Προϊστάμενου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν. 3610/2007 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-

11-2007), σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.»

Επειδή στην §1 και 2 περ. γ' του άρθρου 57 Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. 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 την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4203/13 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης

Εν προκειμένω η αρχική εντολή ελέγχου με α/α 1210 που αφορά τις χρήσεις 2005 και 2006 εκδόθηκε στις 24/12/2013 , και συνεπώς σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του Ν.2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δεν έχει παραγραφεί ,εφόσον

καλύπτεται και από τις προαναφερόμενες παρατάσεις και από τις εκάστοτε παρατάσεις και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

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 ιδιαίτερος 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 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, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή σχετικά, με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι: α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις , προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό , από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά , αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος , η ελεγχόμενη περαίωσε τις ελεγχόμενες χρήσεις 2005 και 2006 , με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. 89313/1 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008.

Επειδή τα νέα στοιχεία όπως αναφέρονται ανωτέρω περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Εν προκειμένω το αντικείμενο του επανελέγχου είναι η αξιοποίηση της διαβιβασθείσας πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου στη ΔΟΥ του και της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ η οποία συντάχθηκε για τον..... και απεστάλη στην Δ.Ο.Υ., οι οποίες αποτελούν νέα και νόμιμα στοιχεία. Η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ η οποία συντάχθηκε για τον έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεων.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28N 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο(παράγραφος 2).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/13: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. **Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου** εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34 ».

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995,1027).

Επειδή , στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή

του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή με απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών, συστάθηκε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), με έργο μεταξύ των άλλων την διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στον και συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ η οποία διαβιβάστηκε με το υπ'αρ. έγγραφο στη ΔΟΥ(ο έλεγχος διενεργείται από την ΔΟΥ).

Επειδή με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε η έκδοση μεγάλου πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από τηνμεταξύ των οποίων αναφέρονται και τα επίμαχα τιμολόγια της λήπτριας επιχείρησης με την επωνυμία **με ΑΦΜ:**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ΠΔ 186/92 η οποία συντάχθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την υπ' αρ.εντολή ελέγχου και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της ελεγχόμενης παραβάσεων.

Επειδή οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ -ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ως εξής:

.....Από το σύνολο του υλικού που συλλέξαμε τόσο από την κατάσχεση, όσο και από το Ε.Σ.Ε. και την, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω συναλλαγές - καταθέσεις χρηματικών ποσών κατά χρονολογική σειρά, σε σχέση με την «εξόφληση» των υπό έρευνα φορολογικών στοιχείων:1. Την 02.02.2006 πραγματοποιούνται οι παρακάτω καταθέσεις στον υπ' αρ. ΕΘ τραπεζικό λογαριασμό του που τηρεί στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ 212 - γωνία Ερμού 28 & Αριστοτέλους - Θεσσαλονίκη) συνολικού ποσού 83.550,00 € προς εξόφληση τιμολογίων για τις επιχειρήσεις: α) ποσό 30.000,00 €,β) ΔΑΔ - Ν11Κ Ο.Ε. ποσό 23.800,00 €, γ) ΑΦΟΙ ΑΡΑΜ.....Ε. ποσό 29.750,00 €, (σχετικό το Γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας με το αντίστοιχο ποσό), Σημειώνεται ότι: σύμφωνα με το γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας, η παραπάνω κατάθεση - συναλλαγή πραγματοποιείται διαδοχικά την ίδια ημέρα στο όνομα της παραπάνω λήπτριας επιχείρησης, προς «εξόφληση» ισόποσης καθαρής αξίας τιμολογίου που έλαβε από τον όλες οι παραπάνω συναλλαγές αφορούν καταθέσεις μετρητών από το ίδιο άτομο ,όλες οι παραπάνω συναλλαγές πραγματοποιούνται, μέσω σημειώματος ταμειακών δοσολησιών από τον..... (ο οποίος στην με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του προς την....., αναφέρει ότι με τονσυνεργάστηκε από το έτος 2002 έως το έτος 2008).

2. Την ίδια ημέρα, γίνεται ανάληψη από τον..... λογαριασμό ποσού 90.000,00 € (προφανώς για να χρησιμοποιηθούν αυτά τα ποσά για κατάθεση των εικονικών τιμολογίων των ανωτέρω ληπτριών επιχειρήσεων). Το άτομο που πραγματοποιεί την ανάληψη και τις καταθέσεις είναι ο.....
Από τις παραπάνω συναλλαγές και λαμβάνοντας υπόψη τις ένορκες καταθέσεις των ταμιών της Γενικής τράπεζας και του ταμία, που διενήργησε τις παραπάνω συναλλαγές, ο οποίος δήλωσε μεταξύ άλλων ότι «από όσο θυμάμαι μόνο οερχόταν για το σύνολο σχεδόν των δοσολησιών του και έκανε και τις καταθέσεις και τις αναλήψεις και υπέγραφε συνήθως με ένα Μ με μονογραφή, ενώ σε άλλες αλλοίωσε όσο απορούσε τις υπογραφές για να προσομοιάζει η υπογραφή με το όνομα του επιχειρηματία». καθώς και τις μεθόδολογίες εξόφλησης των τιμολογίων, όπως αυτές αποκαλύφθηκαν και τεκμηριώνονται στις εκθέσεις ελέγχου τόσο του ΕΣΕ όσο και

της προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι το ποσό που κατατίθεται προς εξόφληση τιμολογίων, μεταξύ των οποίων και της ελεγχόμενης επιχείρησης καταβλήθηκε από τον κ. και όχι από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Την 23.08.07 πραγματοποιείται η παρακάτω κατάθεση στον υπ' αρ. ΕΘ τραπεζικό Λογαριασμό του..... που τηρεί στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ 212 - γωνία Ερμού 28 ά Αριστοτέλους - Θεσσαλονίκη) ποσού 30.0000 € προς εξόφληση της καθαρής αξίας τιμολογίου για την επιχείρηση: α) ποσό 30.000,00 €, (σχετικό το Γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας με το αντίστοιχο ποσό),

Σημειώνεται ότι: σύμφωνα με το γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας, η παραπάνω κατάθεση πραγματοποιείται την ίδια ημέρα στο όνομα της παραπάνω ελεγχόμενης λήπτριας επιχείρησης, προς «εξόφληση» ισόποσης καθαρής αξίας του τιμολογίου που έλαβε από τον Γυμναστικό Σύλλογο

στην παραπάνω συναλλαγή - κατάθεση και στο αναφερθέν γραμμάτιο είσπραξης αναγράφεται ως καταθέτης το όνομα και η υπογραφή του (ο οποίος στην με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του προς την....., αναφέρει ότι μετ τονσυνεργάστηκε από το έτος 2002 έως το έτος 2008).Την ίδια ημέρα, γίνεται ανάληψη από τον λογαριασμό ποσού 65.000,00 € (προφανώς για να χρησιμοποιηθούν αυτά τα ποσά για κατάθεση σε άλλη τράπεζα ή άλλο Λογαριασμό για «εξόφληση» άλλων εικονικών τιμολογίων διαφόρων Ληπτριών επιχειρήσεων). **Το άτομο που πραγματοποιεί την κατάθεση μονογράφει το ένταλμα πληρωμής με ευδιάκριτο το γράμμα Μ .**

Από τις παραπάνω συναλλαγές και λαμβάνοντας υπόψη τις ένορκες καταθέσεις των ταμιών της Εθνικής και Γενικής τράπεζας, καθώς και τις μεθοδολογίες εξόφλησης των τιμολογίων, όπως αυτές αποκαλύφθηκαν και τεκμηριώνονται στις εκθέσεις ελέγχου τόσο του ΕΣΕ όσο και της προκύπτει ότι το ποσό που κατατίθεται προ εξόφληση τιμολογίου, της ελεγχόμενης, καταβλήθηκε από τον κ. και όχι από την ελεγχόμενη επιχείρηση, προέρχεται δε από ανάληψη από λογαριασμό με δικαιούχο τον και πρόκειται περί ανακύκλωσης χρημάτων

Σημειώνεται ότι: σύμφωνα με τα γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας η παραπάνω κατάθεση - συναλλαγή πραγματοποιείται στο όνομα της παραπάνω λήπτριας -ελεγχόμενης επιχείρησης, προς «εξόφληση» ισόποσης καθαρής αξίας του τιμολογίου που έλαβε από τον η παραπάνω συναλλαγή αφορά κατάθεση μετρητών από το άτομο, το οποίο μονογράφει με το γράμμα Μ .Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα τραπεζικά παραστατικά (γραμμάτια είσπραξης) που επέδειξε και χρησιμοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση ως αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αφού από τον έλεγχο αποδείχτηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων που χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοσή τους, προέρχονται είτε από ανακύκλωση των χρημάτων του είτε από συμψηφιστικές κινήσεις χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων.

Επίσης οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001 - 2011), σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους και τον τρόπο εξόφλησής τους, επαληθεύονται απόλυτα και νια τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της ελεγχόμενης επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον προς όλους τους λήπτες.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ : Από την έρευνα των ελεγκτών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της, αλλά και από παράλληλους ελέγχους από ελεγκτές του, διαπιστώθηκε ότι ο < > εξέδωσε εικονικά τιμολόγια για παρασχεθείσες υπηρεσίες (διαφημίσεις) σε πλήθος επιχειρήσεων, με τιμές πολλαπλάσιες από αυτές που επικρατούσαν στην αγορά και στις οποίες τιμολογούσαν αντίστοιχοι αθλητικοί σύλλογοι, ίδιας ή μεγαλύτερης δυναμικότητας.

Ο ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο σύλλογος τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβής δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α., μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας). **Λαμβάνονταν μέριμνα λοιπόν ώστε να σχηματισθεί ένας «φάκελος διαφήμισης», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.).**

Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «φακέλου διαφήμισης» δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές εφόσον ζητηθεί, για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

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

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

Επιπλέον πολλές διαφημιζόμενες εταιρείες, μεριμνούν ώστε να καταβληθούν τα αναλογούντα στα εκδοθέντα τιμολόγια τέλη διαφήμισης και χρησιμοποιούν το σχετικό διπλότυπο ως επιπλέον δικαιολογητικό απόδειξης της συναλλαγής. Σημειώνουμε βέβαια ότι το αποδεικτικό καταβολής τέλους διαφήμισης, ουδεμία αποδεικτική αξία έχει για το πραγματικό ύψος της διαφημιστικής δαπάνης, αφού η καταβολή τους ήταν προς το συμφέρον της λήπτριας επιχείρησης και αποτελούσε προϋπόθεση προκειμένου να εκπέσει την δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (αρθρ. 31 παρ 1 ιδ' Ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος).

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

Από το σύνολο λοιπόν του ελεγκτικού υλικού που αναλυτικά παραθέτουμε στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας έκθεσης ελέγχου και ύστερα από συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και αφού λήφθηκε υπόψη: Η συνολική συμπεριφορά του ως προς την έκδοση και λήψη των φορολογικών στοιχείων που τον αφορούν.

• Οι τεράστιες αποκλίσεις που παρατηρούνται τόσο στις συμφωνηθείσες αξίες διαφήμισης που αναγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ του και των διαφημιζόμενων πελατών του, όσο και στα εκδοθέντα από τον Τ.Τ.Υ. για διαφημίσεις, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο συνέτασσε συμφωνητικά και εξέδιδε τιμολόγια για διαφημίσεις, χωρίς να ακολουθεί μια συγκεκριμένη Λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική, αλλά αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία ενδεχόμενα χρειαζόνταν η Λήπτρια επιχείρηση.

«Ότι από τις ημερομηνίες σύνταξης των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του και των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει ότι δεκάδες συμφωνητικά κατασκευάστηκαν μαζικά και υπογράφηκαν την ίδια ημέρα, χωρίς να δίνεται η πρέπουσα προσοχή, ούτε στους όρους, αλλά ούτε και στο ποια πράγματι πρόσωπα υπέγραψαν, αντί του εκάστοτε προέδρου του γεγονός που καταδεικνύει ότι ο σκοπός σύνταξής τους και η θεώρησή τους στην Δ.Ο.Υ. στις πλείστες των περιπτώσεων, ήταν απλά και μόνο για να επιδειχθούν αυτά ως αποδεικτικό στοιχείο στις ελεγκτικές αρχές, όταν και αν χρειασθεί, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές και όχι για να καθορισθούν επακριβώς οι τρόποι προβολής και πληρωμής, παρότι αφορούσαν συμφωνίες δεκάδων και εκατοντάδων χιλιάδων Ευρώ.

«Ότι οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του, δεν έχουν συνάφεια και είναι πολλαπλάσιες (από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες) από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα που αγωνίζονταν επαγγελματική ομάδα μπάσκετ της ίδιας πόλης (.....), η οποία μάλιστα αγωνιζόταν σε γήπεδο πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας και επιπλέον συμμετείχε στο δεύτερο κατά σειρά δημοφιλέστερο ομαδικό άθλημα στην Ελλάδα (καλαθόσφαιρα), το οποίο συγκεντρώνει πολύ περισσότερους φιλάθλους, έχει πολύ μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης και συγκεντρώνει πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική δαπάνη.

«Ότι η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (.....), τιμολογούνταν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις με τιμές που κυμαίνονταν από 1.500,00 € έως 10.000,00 € για ολόκληρη την αγωνιστική περίοδο, τιμές δηλαδή που υπολείπονται σημαντικά από αυτές στις οποίες τιμολογούσε ο όμοιες διαφημίσεις.

«Ότι ο Γ.Σ. για το άθλημα της πετοσφαίρισης, το οποίο έχει περιορισμένο αθλητικό κοινό και μειωμένη διαφημιστική προβολή, δήλωνε έσοδα πολλαπλάσια από αυτά που δήλωναν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, τόσο οι τρεις κατά τεκμήριο μεγαλύτερες Ποδοσφαιρικές Ανώνυμες Εταιρείες της), όσο και η ΚΑΕ η μεγαλύτερη από άποψη επιτυχιών ομάδα μπάσκετ στην Ελλάδα κατά τις ελεγχόμενες περιόδους, οι οποίες αγωνιζόταν σε γήπεδα πολλαπλάσιας χωρητικότητας και προσέλκυαν πολύ μεγάλο αριθμό φιλάθλων, τα αθλήματα δε στα οποία αγωνίζονται προσελκύουν πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική προβολή.

. Ότι τα πολλαπλάσια έσοδα που δηλώθηκαν από τον, σε σχέση με τα αντίστοιχα έσοδα που δηλώθηκαν από τις αναφερόμενες στην προηγούμενη παράγραφο αθλητικές εταιρείες, μόνο λόγω της έκδοσης εικονικών - υπερτιμολογημένων τιμολογίων μπορεί να εξηγηθεί.

. Ότι ο φέρεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, το εξωπραγματικό καθαρό ποσό άνευ Φ,Π,Α. των 62.619.563,34 € στις χρήσεις 2001 έως και 2005 και 62.681.850,00 € στις χρήσεις 2006 έως και 2011, ήτοι συνολικά 125.301.413,34 €. εκδίδοντας συνολικά 4.502 Τ.Τ.Υ. στις παραπάνω χρήσεις, τα οποία έχουν κριθεί ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ από τον έλεγχο του.....και της

•Ότι είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση <από τον στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά εκατόν δεκαεννιά (119)

Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία 4.966.019.80 €, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.

• Ότι τέσσερις (4) ακόμη επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά δέκα έξι (16) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία 267.000,00 €, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10, με ποσοστό δηλωθείσας μερικής εικονικότητας που κυμαίνεται από 33,33 % έως 90,00 %.

. Ότι είκοσι επτά (27) συνολικά επιχειρήσεις, λήπτες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον στις χρήσεις από 2006 έως 2011, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του Ν. 3888/2010 άρθρ. 12 παρ. 6, δηλώνοντας εκατόν ογδόντα επτά (187) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 6.000.000,00 € ως εικονικά, με ποσοστό δηλωθείσας εικονικότητας που κυμαίνεται από 80,00 % έως 100,00 %.

. Ότι οι αναφερόμενες στις παραπάνω παραγράφους επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν από τον πανομοιότυπα τιμολόγια με αυτά που έλαβε και η ελεγχόμενη επιχείρηση, τόσο ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενης εξόφλησής τους, προσήλθαν από μόνες τους και δήλωσαν ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν από τον

«Ότι οπραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εικονικές αγορές και εξέπεσε-δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. που αναγράφονταν στα εικονικά παραστατικά που έλαβε.

. Ότι ο καταχώρησε στα βιβλία του κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες συμπεριέλαβε μεγαλύτερα ποσά δαπανών από τα πραγματικά, για να μην αποδώσει τα χρεωστικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που προήλθαν από τα εκδοθέντα εικονικά παραστατικά.

. Ότι ο ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά το Φ.Π.Α. στον οποίο ο σύλλογος είναι υποκείμενος, τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α και ως εκ τούτου, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του που πρόσφερε στους πελάτες του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης.

. Ότι ο σκόπιμα δεν τηρούσε λογαριασμό καταθέσεων όψεως στα βιβλία του, παρότι διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως, προκειμένου να μην υπάρχει η δυνατότητα αντιπαραβολής και επιβεβαίωσης των τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία του.

. Ότι τα μεγάλα χρεωστικά λογιστικά υπόλοιπα εκατομμυρίων ευρώ του λογαριασμού Ταμείου του Γ.Σ.δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και προκύπτουν από την καταχώριση στα βιβλία των μεγάλων υποτιθέμενων εισπράξεων από τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, προκειμένου να εμφανίζονται ως εξοφλημένα τα τιμολόγια με τις εικονικές αξίες που εξέδιδε.

. Ότι ο καταχωρούσε στα βιβλία του ανύπαρκτες πληρωμές «δαπανών» χωρίς δικαιολογητικά, με σκοπό την μείωση των τεράστιων χρεωστικών υπολοίπων του λογαριασμού Ταμείου (Χρηματικά Διαθέσιμα) του συλλόγου, που προέρχονταν από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία για διαφήμιση που εξέδιδε.

. Ότι ο προέβη σε διαγραφές χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών του, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, διέγραψε δηλαδή απαιτήσεις προς πελάτες του χωρίς να εισπράξει τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά που εμφανίζονταν στα βιβλία του, ενέργεια που καταδεικνύει εικονικότητα των εκδοθέντων παραστατικών.

. Ότι κυρίως μέχρι τα μέσα του έτους 2002, αλλά σε πολλές περιπτώσεις και στις επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις, πολλοί πελάτες του Γ.Σ. εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα χρηματικά ποσά (εκατομμυρίων δραχμών ή/και χιλιάδων ευρώ) την ίδια ημέρα που εκδίδεται το τιμολόγιο, πρακτική που εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές, διότι στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και παράλληλα εξασφαλίζει τον λήπτη από τυχόν μεταγενέστερη απαίτηση του εκδότη.

«Ότι σε πολλές περιπτώσεις ο εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες του με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή)

«Ότι στην συντριπτική τους πλειοψηφία οι εξοφλήσεις στα εκδοθέντα Τ.Τ.Υ. του Γ.Σ. που έχουν γίνει με τραπεζικές καταθέσεις, δεν διενεργήθηκαν από τις επιχειρήσεις που έλαβαν τα τιμολόγια, αλλά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση ή στο λογιστήριο του Γυμναστικού Συλλόγου, τα οποία μεριμνούσαν ώστε να διενεργούνται καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου, με τις οποίες «εξοφλούνταν» τα τιμολόγια διαφημίσεων που εκδόθηκαν.

«Ότι το μεγαλύτερο μέρος των αναλήψεων και καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του.....έγιναν με μετρητά, ακόμη και για ποσά που ξεπερνούσαν τις 250.000,00 €, ούτως ώστε να αποκρύπτεται η πραγματική προέλευση των χρημάτων που διακινούνταν.

. Ότι για την φερόμενη εξόφληση των τιμολογίων εκδόσεως....., εφαρμόστηκαν από τα εμπλεκόμενα πρόσωπα διάφορες μεθοδολογίες για τις οποίες αναλυτικά αναφέρουμε σε προηγούμενα κεφάλαια της παρούσας έκθεσης.

. Ότι από τις καταθέσεις των ταμιών των τραπεζών, επιβεβαιώνεται η εμπλοκή των μελών του στην εικονική εξόφληση των τιμολογίων και περιγράφεται επακριβώς ο τρόπος με τον οποίο τα πρόσωπα αυτά έδρασαν.

. Ότι τα μέλη του«μεσολάβησαν» για την εξόφληση τιμολογίων εκατοντάδων επιχειρήσεων.

. Ότι ο παράγοντας του με την δήλωσή του, επιβεβαιώνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την χρησιμοποίηση των χρημάτων του Γυμναστικού Συλλόγου, κατά την εικονική εξόφληση τιμολογίων εκδόσεώς του,

• Ότι ο παράγοντας του με την ένορκη κατάθεσή του δήλωσε ότι προς διευκόλυνση του «χρησιμοποίησε» τον ατομικό του λογαριασμό στην Τράπεζα Κύπρου και συγκεκριμένα πραγματοποιούσε ανάληψη από τον λογαριασμό του συγκεκριμένου ποσού, το οποίο συμψηφιστικά και χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων κατατίθετο στον λογαριασμό του.....την Τράπεζα Κύπρου, προς εξόφληση Τ.Τ.Υ. εκδόσεώς από διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς την παρουσία των εκπρόσωπων των επιχειρήσεων. Την επομένη το συνολικό ποσό που κατατίθετο στον λογαριασμό του κατόπιν ανάληψης από τον Κ..... επέστρεφε συμψηφιστικά και ακέραιο στον ατομικό του λογαριασμό του κ.

«Ότι ο που πραγματοποίησε το μεγαλύτερο όγκο των τραπεζικών συναλλαγών του Συλλόγου (σύμφωνα με τις καταθέσεις των ταμιών των τραπεζών όπου πραγματοποιούνταν οι καταθέσεις για τις εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων), με την δήλωσή του υπέπεσε σε αντιφάσεις και δεν έδωσε πειστικές εξηγήσεις για την εμπλοκή του στην διαδικασία

εξόφλησης τιμολογίων εκατοντάδων επιχειρήσεων.

. Ότι οιπου επίσης πραγματοποίησαν μεγάλο όγκο των τραπεζικών συναλλαγών του Συλλόγου, με τις δηλώσεις τους επιβεβαιώνουν έμμεσα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, για την ανακύκλωση των χρημάτων του Γυμναστικού Συλλόγου και τις διενεργηθείσες τραπεζικές αναλήψεις και καταθέσεις για την εξόφληση τιμολογίων εκδόσεώς του.

. Ότι οι πρόεδροικαι ο ταμίας τουμε τις δηλώσεις τους δεν αντί κρούουν ούτε ανατρέπουν, αλλά επιβεβαιώνουν και επαληθεύουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την εικονικότητα των εκδοθέντων τιμολογίων διαφήμισης του Συλλόγου.

• Ότι οι πρακτικές που εφαρμόστηκαν για την εξόφληση των εικονικών τιμολογίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφαρμόστηκαν και σε δεκάδες άλλες λήπτριες επιχειρήσεις του Γ.Σ. Ηρακλής, γεγονός που καταδεικνύει ότι η περίπτωση της ελεγχόμενης επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον προς όλους τους λήπτες.

. Ότι από το φωτογραφικό υλικό, αλλά και από το εν γένει αποδεικτικό υλικό που συγκεντρώθηκε από την Υπηρεσία μας στα πλαίσια των ερευνούμενων υποθέσεων, προκύπτει ότι η ανάρτηση των διαφημιστικών πινακίδων έχει διενεργηθεί και δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.

. Ότι η πρακτική που εφαρμόστηκε από τον..... για την «εξόφληση» των τιμολογίων των ληπτριών επιχειρήσεων, **εξηγεί και τον παράδοξο τρόπο** με τον οποίο εξοφλήθηκαν τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η ελεγχόμενη από τον

Σημειώνεται το παράδοξο γεγονός κάθε φορά για την εξόφληση ενός τιμολογίου να συμβαίνει το εξής: είτε να μεταβαίνει εκπρόσωπος τουστην έδρα της επιχείρησης, να εισπράττει κάθε φορά ένα μεγάλο ποσό 35.400.00 € ή 47.600.00 σε μετρητά (και όχι σε δίγραμμη επιταγή για περισσότερη ασφάλεια) και να τα μεταφέρει οδικώς (με κάθε κίνδυνο που μπορεί να ενέχει το γεγονός αυτό ή κόστος) σε απόσταση 100 περίπου χιλιομέτρων, για να τα καταθέσει σε υποκατάστημα της Γενικής Τράπεζας ή της Ε.Τ.Ε. στο κέντρο της Θεσσαλονίκης, ή εκπρόσωπος της εταιρείας να μεταβαίνει στη πόλη της Θεσσαλονίκης και να κάνει αυτός τις παραπάνω αναφερόμενες ενέργειες!!

«Ότι μεταξύ των συναλλασσομένων (..... και ελεγχόμενης επιχείρησης) θεωρούμε δεδομένο ότι υπήρχε αμοιβαίο όφελος και ως εκ τούτο κάποιο ποσό για την διαφήμιση, σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος, έχει συμφωνηθεί και καταβληθεί.

. Ότι με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης δεν είναι δυνατόν επακριβώς να προσδιορισθεί.

Ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η ελεγχόμενη από τονστις χρήσεις 2005 και 2006 έχουν υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την αξία, χωρίς όμως να μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια από τον έλεγχο το ποσό της υπερτιμολογημένης αξίας για ΤΟΥΣ εξής λόγους.

Λόγοι για του οποίους ενώ τα εκδοθέντα τιμολόγια κρίνονται εικονικά με την έννοια ότι δεν απεικονίζουν την πραγματική αξία των συναλλαγών, δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί επακριβώς η εικονική αξία:

- Το ύψος της δαπάνης για διαφημιστική καταχώρηση δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς, δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσία για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος αποδεκτών τιμών,
- Πρόκειται για παροχή υπηρεσιών για το είδος της οποίας δεν υπάρχει συγκεκριμένος τιμοκατάλογος.
- **Αν και από τα επεξεργασθέντα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και της κινήσεως των λογαριασμών επιταγών των ληπτριών επιχειρήσεων, προκύπτουν καταθέσεις ποσών που**

γίνονται από τις λήπτριες επιχειρήσεις προς τον.....(τα οποία αντιπροσωπεύουν μέρος της εμφανιζόμενης αξίας) και τα οποία υπολείπονται σημαντικά των ποσών που αναγράφονται στα σχετικά εκδοθέντα παραστατικά και τα συμφωνητικά, ωστόσο δεν μπορεί με ασφάλεια να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος της συναλλαγής. Επί πλέον ακόμη και για αυτές τις περιπτώσεις, που κατεβλήθη πράγματι ένα μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, δεν είναι δυνατόν από όλα τα υπόλοιπα εικονικά τιμολόγια κάθε λήπτριας επιχείρησης, να προσδιορισθεί για ποιά ακριβώς τιμολόγια και για ποιά αξία αυτών κατεβλήθη αυτό το μέρος του φερόμενης οφειλής. Ακόμη και στις περιπτώσεις της ανακύκλωσης των χρημάτων μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του..... των συμφηφιστικών τραπεζικών κινήσεων και των άλλων περιπτώσεων, που για την «εξόφληση» των εικονικών τιμολογίων δεν διαπιστώθηκε πραγματική καταβολή χρημάτων, δεν μπορούν να κριθούν τα τιμολόγια πλήρως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, από την στιγμή που ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία που κατόρθωσε να συγκεντρώσει, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι διαφήμιση με κάποιο τρόπο έγινε σε όλες τις περιπτώσεις. Επί πλέον και για αυτές τις περιπτώσεις δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι ένα μέρος της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια να κατεβλήθη πράγματι και να μην είναι δυνατός ο εντοπισμός του, ειδικότερα δε αν λάβουμε υπόψη ότι εκτός από τις λήπτριες επιχειρήσεις, όφελος πρέπει να είχε και ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων, ήτοι και ο

-Το είδος της δαπάνης δεν υπόκειται σε διατάξεις προσδιορισμού του εύρους της τιμολογηθείσας αξίας από το αρμόδιο Υπουργείο Ανάπτυξης και ουσιαστικά ρυθμίζεται από τους κανόνες λειτουργίας του ανταγωνισμού της ελεύθερης αγοράς, κατόπιν διαπραγμάτευσης μεταξύ των συμβαλλομένων.

-Δεν προκύπτει από τις μαρτυρικές καταθέσεις τόσο των ταμιών των τραπεζών, όσο και των υπευθύνων του Γ.Σ. το πραγματικό ύψος των συναλλαγών.

-Δεν προκύπτει από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του και ιδιαίτερα της κίνησης των λογαριασμών ταμείου και της μη τήρησης λογαριασμών καταθέσεων όψεως, δεδομένου ότι όπως διαπιστώθηκε αυτοί τηρούνταν πλημμελώς, αντιβαίνοντας κάθε έννοια των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι ο κατά διαστήματα προέβαινε σε εικονικές καταχωρήσεις δαπανών, για να μειώνεται το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων.

-Για να εξαχθούν ασφαλή και αξιόπιστα συμπεράσματα ως προς την πολιτική τιμολόγησης των διαφημίσεων του.....σε σχέση με άλλους συλλόγους, πρέπει να υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία (τιμοκατάλογοι) με άλλες ίδιες δυναμικότητας ομάδες, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο ίδιο άθλημα και τα οποία να περιλαμβάνουν - αναφέρουν τιμές για τα είδη διαφημίσεων που τιμολόγησε ο τόσο για τις ανδρικές όσο και για τις γυναικείες διοργανώσεις

-Τα στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά - πληροφοριακά, επειδή αφορούν σε αθλητικά σωματεία τα οποία δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά αθλήματα (.....) ή αφορούν σε ομάδα του ίδιου αθλήματος, αλλά σημαντικά μικρότερης δυναμικότητας (.....).

-Είναι προφανές ότι δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ..... για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. για διαφημίσεις από τονεπειδή αφορά διαφημίσεις σε διαφορετικό

-άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος - σε σχέση με τον - αριθμός φιλάθλων τόσο στο γήπεδο (η ομάδα καλαθοσφαίρισης του αγωνίζεται στο χωρητικότητας 8.142 θέσεων, σε αντιδιαστολή με τον

..... τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για αγώνες βόλεϊ στο μόνις 800 θέσεων.....δο ή στο 2443 θέσεων Ιβανόφειο κλειστό γυμναστήριο) όσο και στις - πολύ συχνότερες σε σχέση με το βόλεϊ - τηλεοπτικές μεταδόσεις.

Επειδή περαιτέρω οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Επειδή τα σωματεία ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν φορολογούνται και δεν αποδίδουν φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, εκδίδουν εικονικά στοιχεία προκειμένου να προσελκύσουν τις λήπτριες επιχειρήσεις ως χορηγούς.

Εν προκειμένω οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 24-7-2015 συνταχθείσα για την προσφεύγουσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη. Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογίας ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας »

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών

στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣΤΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...”.

Ός προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2,4,7,8 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται) **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ)**.....ε)..... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. 4. 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 καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, 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 ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του

Άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε 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 ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζόμενων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. **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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.**

7. 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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:.....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 της παρ.2 γ' του άρθρου 30 του Ν.2238/94: 1. «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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

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.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94: «1. 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 ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους..... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 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. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. 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.

β)..... γ)..... δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75% ».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1087/2005 « στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν

ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Επειδή κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο ως άνω εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣΤΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθάριστων των επίμαχων χρήσεων, ανέρχονται σε 9,91% και 8,27% αντίστοιχα.

Εν προκειμένω διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις κρινόμενες χρήσεις, ο έλεγχος ορθώς κρίνει τα βιβλία Ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.γ' της παρ.4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με την περ. ε' της παρ. 7 άρθρ. 30 του ίδιου Π.Δ/τος, και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94.

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 990/2004ΟΛ). Η δε η θέσπιση με τις διατάξεις του

ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε κατά περίπτωση με την βαρύτητα, το είδος την συχνότητα κάθε παράβασης, ήτοι με μεγέθη αναγκαίως συναφή προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επομένως, εκ μόνου του ότι οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες καθιστούν τυπικές τις παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων ενέχουν ως ρυθμίσεις σαφή και επαρκή στοιχεία αναλογικότητας, ως εκ τούτου δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. (ΣΤΕ 2402/2010, ΣΤΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣΤΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου αναφορικά με την περίπτωση των παραβάσεων του αρ. 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997).

Στο ίδιο δε ως άνω συμπέρασμα περί μη παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, αναφορικά με τις διατάξεις όμως του αρ.86 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Ε, καταλήγει και η με αρ.3474/2011 απόφαση του Σ.τ.Ε. η οποία εξεδόθη μετά από παραπομπή δυνάμει της 3370/2008 απόφασης του Β' Τμήματος του Σ.τ.Ε., την τελευταία, επομένως, αλυσιτελώς επικαλείται ο αντίδικος προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί δήθεν παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας με την επιβολή του ένδικου προστίμου.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβίασεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Στην εν λόγω περίπτωση ο έλεγχος απέδειξε με την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η οποία περιέχει όλα τα πραγματικά περιστατικά τα οποία προέκυψαν από τον έλεγχο και τα οποία θεμελιώνουν κατά νόμο τις αποδοθείσες παραβάσεις, την υπαιτιότητα του προσφεύγοντος και γι αυτό ο Προϊστάμενος της ΔΟΥπροέβη **στην επιβολή των κυρώσεων εις βάρος του κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2523/97.**

Ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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 οποιοδήποτε 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 περιεχομένου, 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.Υστερα 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 συμψήφισε 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 εκδότρια 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 επιβλήθηκε στις χρήσεις 2005 και 2006 σε βάρος του προσφεύγοντος- λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ” – ΑΦΜ.ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ενώ **πρόκειται για υπαρκτό εκδότη** και εν λόγω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποχρεούται 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.

Εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης δεν έχει φορολογικό ,νομικό και νομολογιακό έρεισμα και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς τον έκτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (περί κώδικα Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι : « 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν. 3. 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 ΔΟΥ 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 περιέρχονται σ αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή στην §1 του άρθρου 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. (1) Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. **Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»**

Επειδή στην §1 περ. β΄ του άρθρου 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ1 αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Εν προκειμένω ορθώς καταλογίσθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Π.Α. και όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι ο υπολογισμός ήταν πλημμελής διότι ο έλεγχος συμπεριέλαβε και καταλόγισε και το πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης στη χρήση 2005, είναι απορριπτός διότι σύμφωνα με την υπ' αρ. 1..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 884,84 ευρώ αφαιρείται από το άθροισμα της διαφοράς του φόρου εκρών και της διαφοράς του υπολοίπου φόρου εισροών.

Ως προς τον έβδομο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/2013 (Διευκρινίσεις σχετικά με το άρθρο 55 και 66 του Ν.4174/2013) : « 1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ΄ (ββ΄), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα **ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη**, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού

ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο

του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολόγων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολόγων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου του και τηςκαι από την αξιολόγηση του υφιστάμενου ελεγκτικού υλικού που συγκεντρώθηκε για τις ερευνούμενες υποθέσεις σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν για την προσφεύγουσα επιχείρηση αρχικά στο Σ.Δ.Ο.Ε. και στην συνέχεια στα πλαίσια της παρούσας εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα Φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από τον κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2005 και 2006 είναι **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας από τον έλεγχο.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.10 περ.β' του Ν.2523/1997 : «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη 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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. 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%)**. Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στις διατάξεις της ΠΟΛ 1249/21.11.2013 καθώς πρόκειται για εικονικότητα ως προς την αξία κι όχι για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ορθώς επιβάλλεται το πρόστιμο των 30.000,00€ αντίστοιχα για τις χρήσεις 2005 και 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 περ.β' του Ν.2523/97 .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από (χρήσεις 2004 και 2005) εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

[26]

Α) την μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής , Β) την ακύρωση τωνκαιπροστίμων ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 8 ν.1882/1990 και Γ) την επικύρωση των με αριθμόκαι πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., και οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Ε., καιοριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. ,.....καιπράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 Ν.2523/97 ,του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Α. ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2005-31/12/2005

1. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 30.000,00 X 2 X 50% = 30.000,00 €

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		32.310,44	94.620,87	62.310,43
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	792,37	15.246,88	14.454,51
Προκαταβολή φόρου		4.264,98	4.264,98	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			17.345,41	17.345,41
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.057,35	36.857,27	31.799,92
	για επιστροφή			

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		355.410,93	379.633,53	24.222,60
Αξία φορολογητέων εισροών		195.645,71	165.645,71	30.000,00
Φόρος εκροών		66.606,62	71.146,11	4.539,49
Υπόλοιπο φόρου εισροών		67.491,46	61.791,46	5.700,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		884,84		884,84
Χρεωστικό υπόλοιπο			9.354,65	9.354,65
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			11.225,58	11.225,58

Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			20.580,23	20.580,23
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	884,84		
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.700,00 X 3 = 17.100,00 €

5. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 0,00 €

A. ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2006-31/12/2006

1. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 30.000,00 X 2 X 50% = 30.000,00 €

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		33.459,12	96.918,24	63.459,12
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	3.096,03	16.557,03	13.461,00
Προκαταβολή φόρου		4,048,56	4.048,56	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			16.153,20	16.153,20
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.144,59	36.758,79	29.614,20
	για επιστροφή			

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	399.553,60	428.577,80	29.024,20

Αξία φορολογητέων εισροών	231.356,45	201.356,45	30.000,00
Φόρος εκροών	75.693,18	81.191,58	5.498,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	75.693,18	69.993,18	5,700,00
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.198,40	11.198,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		13.438,08	13.438,08
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		24.636,48	24.636,48
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.700,00 X 3 =17.100,00 €

5. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 0,00 €

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).