



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

Θεσσαλονίκη, 12/11/2015

Αριθμός απόφασης:197

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/6/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» , με ΑΦΜ:..... και έδρα στη, κατά των με αριθμό /24-04-2015 και /24-04-2015 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2004 έως 31-12-2004 και 1-1-2005 έως 31-12-2005 αντίστοιχα, ... /23-04-2015 και /23-04-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2006 και 2005 αντίστοιχα ,... /23-04-2015 και ... /23-4-2015 Πράξεων Επιβολής Προστίμου

ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2005 έως 31-12-2005 και 1-1-2004 έως 31-12-2004 αντίστοιχα , .../23-4-2015 και .../23-4-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2005 έως 31-12-2005 και 1-1-2004 έως 31-12-2004 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 10/11/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./22-6-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» , 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:

Με την υπ'αριθμ...../24-12-2013 εντολή ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε ο επανέλεγχος των οικονομικών ετών 2005 και 2006 της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... , επειδή προέκυψαν νέα στοιχεία σύμφωνα με την με αριθμό υπόθεσης/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας και της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (ΕΔΕΥΘ) , καθώς και την από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (ΕΣΕ) που αφορά τον γυμναστικό σύλλογο «.....». Από τις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον

Μετά την ολοκλήρωσή του , ο επανέλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα έλαβε τρία μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας , και εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες πράξεις. Ειδικότερα , η προσφεύγουσα , κατά τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2004 , έλαβε από το το υπ'αριθμ...../20-12-2004 μερικώς εικονικό Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 56.000,00€ πλέον ΦΠΑ 10.080,00€. Εν συνεχεία , κατά τη διαχειριστική περίοδο 01-01 έως 31-12-2005 έλαβε από το τα υπ'αριθμ...../21-11-2005 και/23-12-2005 μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.400,00€.

Συγκεκριμένα :

- Με την υπ. αριθμ. .../24-4-2015 **Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **56.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2004 έως 31/12/2004**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Ενός (1) Μερικώς Εικονικού, ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό/20-12-2004**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 56.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 10.080,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 66.080,00, έκδοσης Γ.Σ. «.....», με Α.Φ.Μ.:....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 9 παρ. 1,2 & 3 , 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει καθώς και των άρθρων 22 περ. β του Ν 4203/13 & του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 παρ.11 του Ν 4174/13. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', και 19 παρ. 1 & 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.
- Με την υπ. αριθμ./24-4-2015 **Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **100.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2005 έως 31/12/2005**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Δύο (2) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό/21-11-2005**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.500,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.500,00, και του **Τ.Π.Υ. με αριθμό/23-12-2005**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.500,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.500,00

έκδοσης αμφοτέρων Γ.Σ. «.....», με Α.Φ.Μ.:....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 9 παρ. 1,2 & 3, 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει καθώς και των άρθρων 22 περ. β του Ν 4203/13 & του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 παρ.11 του Ν 4174/13. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', και 19 παρ. 1 & 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας

- Με την υπ. αριθμ. /23-4-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, αναμορφώθηκαν τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας και προσδιορίστηκαν λογιστικά με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του επανελέγχου που αντιστοιχούν στην καθαρή αξία των μερικώς εικονικών στοιχείων, στα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου **1-1-2005 έως 31-12-2005**. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 16.747,47€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 20.096,96€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 36.844,43. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας
- Με την υπ. αριθμ. /23-4-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, αναμορφώθηκαν τα οικονομικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας και προσδιορίστηκαν λογιστικά με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του επανελέγχου που αντιστοιχούν στην καθαρή αξία του μερικώς εικονικού στοιχείου, στα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου **1-1-2004 έως 31-12-2004**. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 8.856,54€, τέλος χαρτοσήμου κερδών 560,00€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου 112,00€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 10.627,85€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 672,00€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 134,40€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 20.962,80€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.
- Με την υπ'αριθμ..... /23-4-2015 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 57.000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2005 έως 31-12-2005**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ως λήπτρια δυο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ως άνω διαχειριστική περίοδο και προσδιορίστηκε στο τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε παράνομα και προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.
- Με την υπ'αριθμ..... /23-4-2015 **Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 30.240,00€ για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2004 έως 31-12-2004**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ως λήπτρια ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου για την ως άνω διαχειριστική περίοδο και προσδιορίστηκε στο τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε παράνομα και προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.
- Με την υπ'αριθμ..... /23-4-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, επαναπροσδιορίζονται με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι δαπάνες και ο φόρος δαπανών που προέκυψαν από τον επανελέγχο βάσει της φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2005 έως 31-12-2005**. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 19.000€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 22.800,00€. Με την

προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 41.800,00€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας.

- Με την υπ' αριθμ...../23-4-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, επαναπροσδιορίζονται με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι δαπάνες και ο φόρος δαπανών που προέκυψαν από τον επανέλεγχο βάσει της φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2004 έως 31-12-2004**. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιπλέον ποσό φόρου για καταβολή ύψους 10.080,00€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 12.096,00€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό φόρου για καταβολή ύψους 22.176,00€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 28-5-2015 στον ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα, αυθαίρετα και χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο και αιτιολογία ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίδικα Τ.Π.Υ. είναι μερικώς εικονικά. Αποτέλεσμα της πλημμέλειας αυτής είναι η έλλειψη νόμιμης δικαιολογητικής βάσης για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων με συνέπεια την πλήρη ακυρότητα αυτών. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη αφού αγνοούσε δικαιολογημένα τον αληθή σκοπό του συναλλασσόμενου και έχοντας εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων τα υπό κρίση τιμολόγια, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1249/21-11-2013 πρέπει να απαλλαγεί από τα πρόστιμα που της έχουν επιβληθεί.

Ως προς τις διατάξεις ΚΒΣ

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι υπάρχει ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

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 το 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, Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Ειδικότερα, ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.336 **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Επίσης, και από τον

έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 4 (ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), της από 23-4-2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, που στηρίχθηκε στην από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (ΕΣΕ) για τον καθώς και στην από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του ΣΔΟΕ ομοίως για τον

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής** ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ **τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.**

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται 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, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249 / 21-11-2013, 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 το σχετικό παραστατικό με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στο λήπτη. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονίσουμε ότι η εν λόγω ΠΟΛ αφορά τις περιπτώσεις όπου η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 23-4-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησαν το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον

..... για τα έτη 2001 έως 2005 και η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά **4502 ΕΙΚΟΝΙΚΑ** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **124.847.013,30€** μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Με βάση την έκθεση ΚΒΣ από το Ε.Σ.Ε. στις καταλογιζόμενες παραβάσεις περιλαμβάνονται και τα τιμολόγια αξίας 156.000,00€ που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα τα έτη 2004 και 2005, τα οποία κρίθηκαν σύμφωνα με αυτήν, ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.
- Οι ταμίες των καταστημάτων της Ε.Τ.Ε., της Γενικής και της Εμπορικής τράπεζας οι οποίοι πραγματοποιήσαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του «.....» και κυρίως ο κ.
- Όπως διαπιστώθηκε από τους προηγθέντες ελέγχους, ο «.....» τιμολογούσε χωρίς να τηρεί μια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική, αλλά με οποιαδήποτε αξία χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση και οι τιμές διαφήμισης είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες από αντίστοιχες παρασχεθείσες υπηρεσίες άλλων αθλητικών σωματείων μεγαλύτερης ή ίσης προβολής με το εν λόγω αθλητικό σωματείο.
- Η προσφεύγουσα, διαφημίστηκε μεν μέσω του «... ..», τα μεγάλα ποσά όμως των εκδοθέντων Τ.Π.Υ. δεν δικαιολογούνται συνυπολογίζοντας τον τρόπο προβολής (μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0,80x3 από 1-10-2004 έως 31-12-2006 σύμφωνα με το πρώτο συμφωνητικό και από 3-10-2005 έως 30-4-2006 σύμφωνα με το δεύτερο συμφωνητικό).
- Στον τραπεζικό λογαριασμό του γίνονται καταθέσεις χρηματικών ποσών (με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις –πελάτες) κυρίως από τον , ο οποίος μετέφερε τα σημειώματα ταμειακών δοσοληψιών και πραγματοποιούσε ο ίδιος τόσο τις αναλήψεις όσο και τις καταθέσεις των οποίων η αξία είναι περίπου όση και η αξία των καταθέσεων που ακολουθούν στο όνομα των διαφορετικών επιχειρήσεων, **μέθοδος που ακολουθήθηκε και για την «εξόφληση» των τιμολογίων της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις χρήσεις 2004 και 2005.**
- Οι καταθέσεις-πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για υποτιθέμενες πληρωμές τιμολογίων στους λογαριασμούς του με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις πελάτες του, πραγματοποιούνταν στην συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων από άτομα εξουσιοδοτημένα από τον «.....» να διενεργούν τραπεζικές συναλλαγές στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και ειδικά από πρόσωπα που ανήκαν στο λογιστήριο του και τα οποία <<εξοφλούσαν>> τα τιμολόγια διαφήμισης και όχι όπως θα ήταν το φυσιολογικό από άτομα ή εκπροσώπους των επιχειρήσεων, ιδίως επειδή πρόκειται για ιδιαίτερα μεγάλου ύψους χρηματικά ποσά, **μέθοδος που εφαρμόστηκε και για την εξόφληση, μέρους της αξίας, των τιμολογίων της ελεγχόμενης επιχείρησης.**
- Ο σκοπός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων και της καταχώρησης τους στα φορολογικά βιβλία, είναι 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.
- 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.

Συνεπώς 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 23-4-2015 συνταχθείσα για την προσφεύγουσα έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με τον Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2004 και 2005 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής. Για τους ανωτέρω λόγους, στην από 23-4-2015 Έκθεση Ελέγχου του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ορθώς, όπως και σε σχετικές εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών, **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.**

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ.** Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. **Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).** Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος των προστίμων στις υπ. αριθμ./24-4-2015 και/24-4-2015 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκαν από Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τις διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν 3259/2004 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 του Ν 3697/2008 και ισχύει ορίζεται ότι η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ'εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ'εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005 με την αποδοχή του υπ'αριθμ...../1 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν 3697/2008 το οποίο αποδέχθηκε την 10-11-2008 και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση επανελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να ενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι : Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή

την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,..... **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.**

Επειδή , εν προκειμένω τα ποσοστά αποκρυσταλλώσεως ύλης είναι 2,17% για το οικ. έτος 2005 και 2,75% για το οικ. έτος 2006 όμως στην πραγματικότητα τα εν λόγω ποσοστά είναι μικρότερα γιατί τα υπόψη στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά.

Επειδή , η αξία των εικονικών στοιχείων είναι μικρής έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και των στοιχείων και αφορούν μία μεμονωμένη πράξη για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και δύο πράξεις για τη διαχειριστική περίοδο 2005.

Επειδή , έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία ότι δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης , εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη και από μια και μόνο παράβαση έστω και ουσιαστικής , δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα της κατά σύστημα φοροδιαφυγής , ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (ΣΤΕ 1140/1971 , 2920/1973 , 2785/1969).

Επειδή , δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ΠΔ 186/92 ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανεπαρκή ή ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία των οικονομικών ετών 2005 και 2006 ειλικρινή και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα λογιστικά με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του επανελέγχου που αντιστοιχούν στις καθαρές αξίες των μερικώς εικονικών στοιχείων , στα κέρδη των αντίστοιχων διαχειριστικών περιόδων. Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ποσό της διαφοράς φόρου στις υπ. αριθμ./23-4-2015 και/23-4-2015 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Ως προς τις διατάξεις ΦΠΑ

Επειδή , σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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.

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων των αντίστοιχων χρήσεων και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή το ποσό αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 29.080,00€ που αντιστοιχεί στα ανωτέρω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά πραγματοποιηθείσα δαπάνη με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

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

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ποσό της διαφοράς φόρου στις υπ. αριθμ./23-4-2015 και/23-4-2015 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν 2523/97 στο Φ.Π.Α.

1. Όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Συνεπώς ορθά εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./23-4-2015 και/23-4-2015 πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997/άρθρο 55 παρ. 2δ Ν 4174/2013) μετά την ολοκλήρωση των εργασιών του επανελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 22-6-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας με την επωνυμία «.....» κατά των αριθμ./24-04-2015 και/24-04-2015 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2004 έως 31-12-2004 και 1-1-2005 έως 31-12-2005 αντίστοιχα,/23-04-2015 και/23-04-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών 2006 και 2005 αντίστοιχα ,...../23-04-2015 και/23-4-2015 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2005 έως 31-12-2005 και 1-1-2004 έως 31-12-2004 αντίστοιχα ,/23-4-2015 και/23-4-2015 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1-1-2005 έως 31-12-2005 και 1-1-2004 έως 31-12-2004 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2004 έως 31-12-2004

- Ποσό Πληρωμής 56.000,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./24-04-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

- Ποσό Πληρωμής 20.962,80€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./23-04-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

- Ποσό Πληρωμής 30.240,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./23-04-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ , της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης

- Ποσό Πληρωμής 22.176,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ./23-4-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Φορολογική Περίοδος 1-1-2005 έως 31-12-2005

- Ποσό Πληρωμής 100.000,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./24-04-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

- Ποσό Πληρωμής 36.844,43€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./23-04-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης

- Ποσό Πληρωμής 57.000,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ./23-04-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

- Ποσό Πληρωμής 41.800,00€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ.αριθμ...../23-4-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).