



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

Θεσσαλονίκη 24/11/2015

Αριθμός απόφασης: 213

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333256  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθ. 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 από 29/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., με έδρα στη θέση ....., στο ..... Θεσσαλονίκης κατά των με αρ. ...., ....., ....., .....και ..... Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των άρθρ. 5, 9 και 24§4 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αριθ. ...., ....., .....και ..... Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. των άρθρ. 5, 9 και 24§4 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2004, 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 9/11/2015 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό ..... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 50.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην ζήτηση και λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του .....- ΑΦΜ ....., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον ΦΠΑ 9.000 €.
2. Με την με αριθμό .....προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 100.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην ζήτηση και λήψη επτά (7) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του .....- ΑΦΜ ....., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 100.000 € πλέον ΦΠΑ.
3. Με την με αριθμό ..... προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 50.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην ζήτηση και λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του .....- ΑΦΜ ....., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 50.000 € πλέον ΦΠΑ.

4. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην ζήτηση και λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του .....- ΑΦΜ ....., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 60.000 € πλέον ΦΠΑ.
5. Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην ζήτηση και λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του .....- ΑΦΜ ....., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 30.000 € πλέον ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, κ.λ.π, μέχρι και τη χρήση 2005 έχει οριστικά παραγραφεί και για τις επόμενες χρήσεις ισχύει η 5ετής παραγραφή. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες είναι παράνομες και δέον να ακυρωθούν.
- Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί. Παρανόμως διενεργήθηκε επανέλεγχος ο οποίος θα πρέπει να θεωρηθεί ως μη γενόμενος.
- Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Η φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με στοιχεία την δήθεν «μερική εικονικότητα».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 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.», σε συνδυασμό με το άρθρο 84 παρ 4 ν 2238/94 σύμφωνα με το οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ..β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.** Με διαδοχικούς νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων ως εξής : Με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφονταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2009. Με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία

παραγράφονταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 30.6.2010. Με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφονταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2010. Με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφονταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2011. Τέλος, με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφονταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2012. Σύμφωνα με αρ.19 παρ. 18 του Ν.4002/2011, «για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών του προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΦΕΚ 84 Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.»

**Επειδή** σύμφωνα με την με αρ. 624/2014 απόφαση ΔΕΦΑΘ κρίθηκε ότι ο χρόνος παραγραφής παρατάθηκε νόμιμα μόνο μια φορά με το ν.3513/2006 μέχρι 31.12.2008. Οι προβλεπόμενες με μεταγενέστερες διατάξεις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2008 και όχι αυτές στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε στην ανωτέρω ημερομηνία μετά από προηγηθείσα παράταση του ν.3513/2006. Επομένως με βάση τα ανωτέρω, για τις επίμαχες χρήσεις 2004 – 2008, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου δεν είχε παραγραφεί μέχρι την έκδοση της με αριθμό 3242/15-5-2012 εντολής ελέγχου και ο αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ., όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986. Στη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, που με βάση τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 εφαρμόζεται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ

ΣΤΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣτΕ 1426/2000).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα κατόπιν του από ..... εγγράφου της Οικονομικής Επιθεωρήτριας κ. .... και του με αρ. .... εγγράφου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) το οποίο συστήθηκε για να διενεργήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ..... για τις χρήσεις 2001-2005 καθώς υπήρχαν βάσιμες υπόνοιες για εικονικές συναλλαγές. Παράλληλα, από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) διενεργήθηκε έλεγχος στον ανωτέρω Σύλλογο για τις χρήσεις 2006 - 2011. Με βάση το πληροφοριακό έγγραφο του Ε.Σ.Ε. πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις με τον ..... για τις χρήσεις 2001-2010, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

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

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 στοιχείο β', η έκδοση και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 €. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας δεν είναι δυνατός, τότε το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%.

**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 εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο ..... θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από ..... Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για την προσφεύγουσα, για τους κάτωθι λόγους:

- 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 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.692.113,34 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον ..... για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.227.450,00 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ, ΓΕΝΙΚΗ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ, ΕΜΠΟΡΙΚΗ, ALPHA προκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 300.000,00 € με μετρητά για λογαριασμό πελατών του σωματείου από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του ....., τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του σωματείου.
- Οι ταμίες των καταστημάτων της Ε.Τ.Ε., της Γενικής και της Εμπορικής τράπεζας, οι οποίοι πραγματοποίησαν 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. ....
- Ο ....., εκ των εξουσιοδοτημένων από τον ..... ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ ή ατόμων της διοίκησής του.
- Η τιμολόγηση του ..... διαφέρει κατά πολύ για ομοειδής διαφημίσεις στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα που κυμαίνεται από 829 € ανά μήνα έως 50.000,00 € ανά μήνα γεγονός που αποδεικνύει ότι η τιμολόγηση γινόταν χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης, λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών επιχειρήσεων, προκειμένου αυτές να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.
- Από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του ....., στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, με άλλους αθλητικούς συλλόγους, όπως οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ του ..... που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του ..... (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο

σύλλογος ..... τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων χωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

- Πλήθος συναλλασσόμενων εταιριών (είκοσι δύο για τη χρονική περίοδο 2001-2005 και είκοσι επτά για την αντίστοιχη περίοδο 2006-2010) κατέθεσαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, δηλώνοντας ως εικονικά ή μερικώς εικονικά αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, έκδοσης .....
- Από τη συνολική αξία των τιμολογίων που η προσφεύγουσα έλαβε από τον ..... καταβλήθηκε πραγματικά η αξία του αναλογούντος ΦΠΑ από αναλήψεις του λογαριασμού της ....., μητέρα του διευθύνοντος συμβούλου της προσφεύγουσας, ενώ η καθαρή τους αξία είτε δεν ξοφλήθηκε είτε εξοφλήθηκε μέρος αυτής καθώς τα τραπεζικά παραστατικά (γραμμάτια είσπραξης) που επέδειξε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, ως αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αφού αποδείχτηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων που χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοσή τους προέρχονται από ανακύκλωση των χρημάτων του ..... Συγκεκριμένα, οι πληρωμές των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον ....., διενεργήθηκαν με καταθέσεις μεγάλου ύψους μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου, που πραγματοποιήθηκαν από εξουσιοδοτημένο άτομο του συλλόγου και όχι από εκπρόσωπο ή υπάλληλο της επιχείρησης της προσφεύγουσας, με χρήματα που προέρχονταν από και κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

| Αρ. Α.Ε.Π. | Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.                                                                                                                                                                                                                                                                         | Συνολική Αξία |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|            | Στην ζήτηση και λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του Γ.Σ. ...., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον ΦΠΑ 9.000 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά | 50.000        |

|  |                                                               |  |
|--|---------------------------------------------------------------|--|
|  | παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. |  |
|--|---------------------------------------------------------------|--|

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005**

| Αρ. Α.Ε.Π. | Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Συνολική Αξία |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|            | Στην ζήτηση και λήψη επτά (7) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ..... , χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 100.000 € πλέον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. | 100.000       |

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006**

| Αρ. Α.Ε.Π. | Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Συνολική Αξία |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|            | Στην ζήτηση και λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ..... , χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. | 50.000        |

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007**

| Αρ. Α.Ε.Π. | Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.                                                                                                                                                                                                                                                                      | Συνολική Αξία |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|            | Στην ζήτηση και λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ..... , χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 60.000 € πλέον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση | 60.000        |



|  |                                                      |  |
|--|------------------------------------------------------|--|
|  | των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. |  |
|--|------------------------------------------------------|--|

**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008**

| Αρ. Α.Ε.Π. | Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | Συνολική Αξία |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|            | Στην ζήτηση και λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ..... , χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 30.000 € πλέον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2 του ΚΒΣ. | 30.000        |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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).