



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 18 / 09 / 2015

Αριθμός Απόφασης 3852

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. 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».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από 23/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών την Πώληση ή Ενοικίαση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην επί της οδού ... αριθ. ..., τ.Κ, καθώς και των με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ:, κατά:

- α) της υπ' αριθμ. ../26-02-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος**, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών για το οικονομικό έτος 2004,
- β) της υπ' αριθμ. ../26-02-2015 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ**, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003–31/12/2003, και
- γ) της υπ' αριθμ. ../26-02-2015 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου **άρθρου 6 Ν. 2523/1997**, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 01/01–31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και τις από 26/02/2015 εκθέσεις επανελέγχου των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φορολογίας ΦΠΑ, και 3) Προστίμων ΦΠΑ βάσει άρθρου 6 Ν. 2523/97 της ίδιας ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 18/09/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **23/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών την Πώληση ή Ενοικίαση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού αριθ. ..., καθώς και των ... με **ΑΦΜ:** και με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, **είχε περαιώσει** την υπόθεση του οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003), με τις διατάξεις του **N. 3697/2008**, αποδεχόμενη στις 09/03/2009, το υπ' αριθμ./.../2009 σημείωμα περαίωσης.

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **N. 2238/1994**, τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ./07-11-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. με την από **31/10/2011** συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που πραγματοποιήσε, το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση:

- A. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία** της, εννέα (9) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής **καθαρής αξίας 3.765.219,00 €**, πλέον ΦΠΑ **677.732,42 €**, εκδόσεως της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, τα οποία **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, καθόσον αφορούσαν ανύπαρκτες υπηρεσίες διάθεσης και μίσθωσης διαφημιστικών χώρων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος - Αριθμ. -ημερομηνία			
1	Τ.Π.Υ - 28/02/2003	795.786,00 €	143.241,48 €	939.027,48 €
2	Τ.Π.Υ - 31/03/2003	397.893,00 €	71.620,74 €	469.513,74 €
3	Τ.Π.Υ - 30/04/2003	391.508,00 €	70.471,44 €	461.979,44 €
4	Τ.Π.Υ - 31/05/2003	391.508,00 €	70.471,44 €	461.979,44 €
5	Τ.Π.Υ - 30/06/2003	381.055,00 €	68.589,90 €	449.644,90 €
6	Τ.Π.Υ - 31/07/2003	364.796,00 €	65.663,28 €	430.459,28 €
7	Τ.Π.Υ - 29/08/2003	362.776,00 €	65.299,68 €	428.075,68 €
8	Τ.Π.Υ - 10/09/2003	339.217,00 €	61.059,06 €	400.276,06 €
9	Τ.Π.Υ - 31/10/2003	340.680,00 €	61.322,40 €	402.002,40 €
Γενικό Σύνολο		3.765.219,00 €	677.739,42 €	4.442.958,42 €

- B. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία** της, εννέα (9) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής **καθαρής αξίας 2.607.253,46 €**, πλέον ΦΠΑ **469.305,64 €**, εκδόσεως της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, τα οποία **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, καθόσον αφορούσαν ανύπαρκτες υπηρεσίες διάθεσης και μίσθωσης διαφημιστικών χώρων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος - Αριθμ. -ημερομηνία			
1	Τ.Π.Υ - 28/02/2003	572.518,88 €	103.053,40 €	675.572,28 €
2	Τ.Π.Υ - 31/03/2003	271.272,44 €	48.829,04 €	320.101,48 €
3	Τ.Π.Υ - 30/04/2003	260.325,38 €	46.858,57 €	307.183,95 €
4	Τ.Π.Υ - 31/05/2003	260.325,38 €	46.858,57 €	307.183,95 €
5	Τ.Π.Υ - 30/06/2003	259.238,16 €	46.662,87 €	305.901,03 €
6	Τ.Π.Υ - 31/07/2003	258.763,77 €	46.577,48 €	305.341,25 €
7	Τ.Π.Υ - 29/08/2003	258.763,77 €	46.577,48 €	305.341,25 €
8	Τ.Π.Υ - 12/09/2003	229.592,01 €	41.326,56 €	270.918,57 €
9	Τ.Π.Υ - 31/10/2003	236.453,67 €	42.561,66 €	279.015,33 €
Γενικό Σύνολο		2.607.253,46 €	469.305,62 €	3.076.559,08 €

- Γ. Εξέδωσε** επτά (7) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής **καθαρής αξίας 5.388.511,00 €**, πλέον ΦΠΑ **969.931,98 €**, προς την επιχείρηση, με **ΑΦΜ:**, τα οποία **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, καθόσον αφορούσαν ανύπαρκτες υπηρεσίες διάθεσης και μίσθωσης διαφημιστικών χώρων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 και 18 του Π.Δ 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος - Αριθμ. - ημερομηνία			
1	Τ.Π.Υ - 28/02/2003	1.409.351,00 €	253.683,18 €	1.663.034,18 €
2	Τ.Π.Υ - 31/03/2003	690.095,00 €	124.217,10 €	814.312,10 €
3	Τ.Π.Υ - 30/04/2003	672.279,00 €	121.010,22 €	793.289,22 €
4	Τ.Π.Υ - 31/05/2003	672.279,00 €	121.010,22 €	793.289,22 €
5	Τ.Π.Υ - 30/06/2003	660.357,00 €	118.864,26 €	779.221,26 €
6	Τ.Π.Υ - 31/07/2003	643.115,00 €	115.760,70 €	758.875,70 €
7	Τ.Π.Υ - 31/08/2003	641.035,00 €	115.386,30 €	756.421,30 €
Γενικό Σύνολο		5.388.511,00 €	969.931,98 €	6.358.442,98 €

Ακολουθώντας με βάση την από **31/10/2011** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης η υπ' αριθμ./**05-12-2011** Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 01/01–31/12/2003, με την οποία επεβλήθη στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του άρθρου **5 § 10** του **N. 2523/1997** πρόστιμο συνολικού ποσού **23.521.966,92 €**, [ήτοι για την Α' περίπτωση ποσού **7.530.438 €** ($3.765.219 \times 2$), για τη Β' περίπτωση ποσού **5.214.506,92 €** ($2.607.253,67 \times 2$) και για τη Γ' περίπτωση ποσού **10.777.022 €** ($5.388.511 \times 2$)].

Κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την υπ' αριθμ. **ΠΡΦ/04-10-2012 προσφυγή** η οποία **εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών**.

- Δ.** Με την υπ' αριθμ./**25-11-2014 εντολή μερικού ελέγχου (επανελέγχου)** του προϊσταμένου της **ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών**, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, **επανελέγχος** φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από την υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε τις από **19/02/2015 εκθέσεις επανελέγχου** (θεωρήθηκαν από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 26/02/2015), των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος**, 2) Φορολογίας **ΦΠΑ**, και 3) **Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97**, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο επανελέγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την υπ' αριθμ./**05-12-2011** Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 01/01/2003 – 31/12/2003 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς από **31/10/2011** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι εκδότρια και λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαιτέρως μεγάλης έκτασης
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι η παροχή υπηρεσιών διαφημίσεων, για το οποίο προβλέπεται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικός	Επάγγελμα	Σ.Κ.Κ
8305	Εργαστήριο Διαφημιστικών πινακίδων γενικά και επιγραφών	33%

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 ως **ανακριβή** δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα βιβλία **ήταν μεγάλες σε έκταση**, και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά **8%** (δεδομένου ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 5.000 €), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου να διαμορφωθούν ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα Ελέγχου (ως η υπ' αριθμ./2005 τροποπ.Δήλωση)	8.157.600,28 €
Πλέον: Προσαύξηση 8% (ήτοι 8.157.600,28 € x 8%)	652.608,02 €
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων επανελέγχου	8.810.208,30 €

Στη συνέχεια έγινε **λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών** και συγκεκριμένα:

Κατά τον **Λογιστικό προσδιορισμό των κερδών**, προστέθηκαν στα κέρδη οι λογιστικές διαφορές του επανελέγχου (αξία ληφθέντων εικονικών στοιχείων 3.765.219,00 € + 2.607.472,46 €) ποσού **6.372.472,46 €**, και προέκυψαν **καθαρά κέρδη επανελέγχου με βάση το λογιστικό προσδιορισμό ποσού 6.372.472,46 €** δεδομένου ότι η δηλωθείσα ζημιά ποσού 113.521,11€ είχε ήδη μεταφερθεί προς συμψηφισμό στην επόμενη χρήση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο **Σ.Κ.Κ με βάση το λογιστικό προσδιορισμό**, ανήλθε σε **72,33%** (ήτοι 6.372.472,46 € / 8.810.208,30 €).

Κατά τον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών**, τα καθαρά κέρδη προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προ-σαυξημένο κατά **100%**, και προέκυψαν τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη του ελέγχου και συγκεκριμένα:

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 8305: $[33\% + (33\% \times 100\%)] = 66\%$

και τα **εξωλογιστικά κέρδη επανελέγχου** προσδιορίστηκαν στο ποσό των **5.814.737,48 €** ήτοι $8.810.208,30 \text{ €} \times 66\% = 5.814.737,48 \text{ €}$

και ως τελικά καθαρά κέρδη του επανελέγχου ελήφθησαν τα λογιστικώς προσδιορισθέντα, ανερχόμενα στο ποσό των **6.372.472,46 €**.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης η υπ' αριθμ. .../26-02-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 ποσού **2.230.365,36 €** [ήτοι 6.372.472,46 € x 35%] πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **2.676.438,43 €** μείον τον καταβληθέντα φόρο περαίωσης βάσει του Ν. 3697/2008 ποσού 81.576 € και συνολικά **4.825.227,79 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 05/05/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ .../.../27-04-2015).

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης:

- Η υπ' αριθμ. .../26-02-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01–31/12/2003, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **1.264.514,49€**, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **1.517.417,38€** και συνολικά **2.781.931,87€**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 30/04/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ .../.../30-04-2015).
- Η υπ' αριθμ. .../26-02-2015 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **3.441.135,18 €**, ήτοι $[(677.739,42 + 469.305,64) \times 3]$ το οποίο βεβαιώθηκε στις 30/04/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ .../.../30-04-2015)

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** ή τη μεταρρύθμιση των ανωτέρω Πράξεων, για τους κατωτέρω λόγους:

- i. Ότι η ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδος **έχει υποπέσει σε παραγραφή** και οι παρατάσεις της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές **της προστατευόμενης εμπιστοσύνης** του φορολογουμένου και **της ασφάλειας δικαίου**,
- ii. Ότι η ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδος έχει **περαιωθεί**,
- iii. Ότι η **έκθεση κατάσχεσης** υπεγράφη και παρελήφθη από πρόσωπο που δεν είχε αντίστοιχη εξουσία,
- iv. Ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων **που έλαβε** από τη και από την, καθόσον συνοδεύονταν από καταστάσεις θεσολογίων, εξοφλήθηκαν με την έκδοση **δίγραμμων επιταγών** ή με **κατάθεση** στο λογαριασμό των προμηθευτών και κατά τη λήψη αυτών **τελούσε σε καλή πίστη**. Επιπλέον, ότι **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων **που εξέδωσε** προς την, καθόσον συνοδεύονταν από καταστάσεις θέσεων διαφήμισης (θεσολόγια), εξοφλήθηκαν με **καταθέσεις** στο λογαριασμό της από τους πελάτες, και για τις ίδιες υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν από την προσφεύγουσα (για τα ίδια θεσολόγια) προς την, τιμολογήθηκαν και από την προς τους πελάτες της,
- v. Ότι έλεγχος **δεν αιτιολόγησε την κρίση του περί ανακρίβειας** των βιβλίων και των στοιχείων της προσφεύγουσας καθόσον η συνδρομή και μόνο πλημμελειών στα βιβλία δεν άγει κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και σε κάθε περίπτωση ζητά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 § 2 περ. δ', του άρθρου 53 και 58 § 1 του Ν. 4174/14,
- i. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «**Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση**

του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5** του **Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], 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 Φ.Π.Α.**»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **28** του **Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006,

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ 1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) 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»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια 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 που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών στις **07/11/2011** με το υπ' αριθμ. ... έγγραφο του ΣΔΟΕ, ημερομηνία κατά την οποία η χρήση 01/01/2003-31/12/2003 **είχε ήδη περαιωθεί** (ημερομηνία περαίωσης **09/03/2009**) με βάση το υπ' αριθμ./.../2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **N. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **55 § 1** του **N.4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ...β) ... γ) ... δ) ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. ...», με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 3** του ίδιου νόμου, ότι «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 2** του **N.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος της έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της χρήσης 2003 κοινοποιήθηκαν σε αυτούς μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός πρέπει να **απορριφθεί** ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτιθέμενες διατάξεις του άρθρου 66 § 11 του ν.4174/2013 και του άρθρου 84 § 2 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/94, παραγράφεται ύστερα από την πάροδο **δέκα ετών** από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης, ήτοι **μέχρι 31/12/2014**. Περαιτέρω, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 55 § 1, 36 § 3, 66 § 11 και 67 του ν.4174/2013, προκύπτει ότι η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, νοούνται ως αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία παραγράφονται μετά την παρέλευση εικοσαετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, εφόσον κατά την 01/01/2014 ημερομηνία έναρξης ισχύος του κώδικα, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003, προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία (έκδοση και λήψη εικονικών), και το δικαίωμα του δημοσίου για τη την επιβολή φόρων παραγραφόταν στις 31/12/2014, πλην όμως, αφού κατά την 01/01/2014, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4174/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, η παραγραφή επέρχεται μετά την πάροδο εικοσαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται στις 31/12/2024.

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται επιπλέον ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της **προστατευόμενης εμπιστοσύνης** του φορολογουμένου και της **ασφάλειας δικαίου**, όπως έχει κριθεί παγίως από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 750-751/2008, 3606, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4712, 3141, 2866/85, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε

ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου, όπως συνέβη στην προκείμενη περίπτωση, χωρίς να παραβιάζει έτσι τις διατάξεις περί αναδρομικότητας της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

- ii. **Επειδή** οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η διαχειριστική περίοδος 2003 έχει ενταχθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας τακτικού ελέγχου και έχει αποπληρωθεί πλήρως ο καταλογισθείς με αυτόν φόρος όπως αποδεικνύεται από τα διπλότυπα εισπραξης, και κατά συνέπεια ουδεμία περαιτέρω υποχρέωση δύναται να προκύψει ή να επιβληθεί σε βάρος της για την χρήση αυτή, **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** περίπτωση **α** του **ν.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...», **Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία που αφορούσαν την προσφεύγουσα επιχείρηση, περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών στις **07/11/2011** με το υπ' αριθμ. έγγραφο του ΣΔΟΕ, ημερομηνία κατά την οποία η χρήση 01/01/2003-31/12/2003 **είχε ήδη περαιωθεί** (ημερομηνία περαίωσης **09/03/2009**) με βάση το υπ' αριθμ./..../2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **N. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του **N. 3259/2004**, νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ο ισχυρισμός δε των προσφευγόντων, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.
- iii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 4** του **Π.Δ 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του **N. 2648/1998** [ΦΕΚ Α' 238/22-10-1998] ορίζεται ότι: «ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. ...», Στην προκείμενη περίπτωση, η έκθεση κατάσχεσης υπεγράφη και παρελήφθη από πρόσωπο που είχε αντίστοιχη εξουσία και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, **απορρίπτεται**.
- iv. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **N. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδευματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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», και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του **Ν.2523/1997** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης η επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα της εκδοθείσας προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου,

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότης και λήπτης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η δε φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα πρόστιμα σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιχειρήσιμη έκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της,

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**) και η φορολογική αρχή απέδειξε, **την εικονικότητα** των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ,

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση στην υπ' αριθμ. **.../05-12-2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, διότι στην από **31/10/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ** του ΣΔΟΕ αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν την εν λόγω Απόφαση νόμιμη. Εξάλλου όπως έχει γίνει δεκτό από τη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 1645/1991**, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (**ΣτΕ 962/2012, 5339/1995, 1655/1999, 115/1998, 1503/1998**)

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν 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 ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 πραγματοποίησής 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)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και του προς απόδοση ΦΠΑ, 3) Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν επέδειξε στον έλεγχο μισθωτήρια – συμφωνητικά, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η εκδότριες επιχειρήσεις και της είχαν μισθώσει τους χώρους που αναγράφονται στις καταστάσεις που επισυνάπτονται στα φορολογικά στοιχεία, 4) Η εξόφληση των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, φέρεται να έγινε με την κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς των εκδοτών, πλην όμως η πορεία του χρήματος ακολουθούσε κυκλική πορεία και τα χρήματα επέστρεφαν είτε σε λογαριασμούς του αρχικού καταθέτη, είτε σε λογαριασμούς της εξωχώριας εταιρείας, η οποία εκπροσωπείται στην Ελλάδα από τον Επομένως, η προσφεύγουσα επιχείρηση **δεν είχε καλή πίστη** κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά αντίθετα με τις ενέργειές της αυτές, γνωρίζοντας την εικονικότητα αυτών, προσπάθησε να παραπλανήσει τον φορολογικό έλεγχο και να εμφανίσει τις συναλλαγές ως πραγματικές και ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται**.

- v. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 4** του **Π.Δ 186/1992** [ΦΕΚ 84 Α'/26-05-92] ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας **κρίνονται ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαzeugητικά ή αθροιστικά: α) ... β) ... 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»

Με τις διατάξεις του άρθρου **30 §§ 7 και 8** του ίδιου Π.Δ/τος, ορίζεται ότι: «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) ... 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: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή

μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό,... 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, **τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού**».

Με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 15** του **N. 3296/2004** [ΦΕΚ 253 Α'/14-12-2004], από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 απαλείφεται η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης», ισχύς σύμφωνα με το άρθρο 33 του ίδιου νόμου από 14/12/2004,

Με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** του **N. 2859/2000** [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000], ορίζεται ότι «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,...»

Με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 21** του **N. 3296/2004** [ΦΕΚ 253 Α'/14-12-2004], η οποία ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 33 του ίδιου νόμου από 14/12/2004, ορίζεται ότι «Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του άρθρου 30 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, ...».

Με τις διατάξεις του άρθρου **32** του **N. 2238/94** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994] ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν **ανακριβή ή ανεπαρκή** βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και κυρίως του άρθρου 20 § 21 του **N. 3296/04**, συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει πέραν των λοιπών προϋποθέσεων του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/92, να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. Δεν εξετάζεται δηλαδή το γεγονός της πρόθεσης ή όχι του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επομένως για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως **ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/92 και συγκεκριμένα οι πράξεις ή οι παραλείψεις **να είναι μεγάλης έκτασης** σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά (ΠΟΛ 1163/30-06-1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς **ΣτΕ 3557/2000**.

Στην προκείμενη περίπτωση, από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι τα ληφθέντα και εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία **είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2003** (ως σελ. 22 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος),

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 2** του **N. 2238/94** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994] ορίζεται ότι «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,..., Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για 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, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. 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 καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 2 του Π.Δ 186/1992 [ΦΕΚ 84 Α'/26-05-92] ορίζεται ότι «κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...», και με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1029/17-02-2006 «η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα ποσά που αντιστοιχούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ανέρχονται στη χρήση 2003 στο ποσό των 6.372.472,46 €, και κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά στο σύνολό τους**, η αξία των οποίων είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν δαπάνες εικονικές (ΠΟΛ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και προστίθενται **ως λογιστικές διαφορές** στα καθαρά κέρδη της χρήσης,

Επειδή τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης για τη χρήση 2003 **κρίθηκαν ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/1992 και λόγω της ανακριβείας προσαυξήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα **κατά 8%** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτ. γ' υποπερ. β' του Ν.2238/1994

Επειδή διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, δεδομένου ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης 2003 κρίθηκαν ανακριβή, και ότι τα ληφθέντα και εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης, εφαρμόστηκε ο προβλεπόμενος ΜΣΚΚ (8305) από τους πίνακες συντελεστών του Υπουργείου Οικονομικών (ο οποίος ορίζεται σε 33%) και μετά τον διπλασιασμό αυτού (ήτοι 66%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 περίπτ. α' του Ν.2238/1994, προέκυψαν τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα καθαρά κέρδη, αφού προηγουμένως ελήφθη υπόψη ο συντελεστής των λογιστικών κερδών,

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 32 έγινε **σύγκριση** των **λογιστικών** κερδών που προέκυψαν κατ' έλεγχο και των **εξωλογιστικών** κερδών και ελήφθησαν ως καθαρά κέρδη προς φορολόγηση τα λογιστικώς προσδιορισθέντα, καθόσον αυτά ήταν μεγαλύτερα των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι παρανόμως τα βιβλία κρίθηκαν ως ανακριβή και ο έλεγχος προέβη σε αυθαίρετο λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, **απορρίπτεται**.

Επειδή περαιτέρω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι αναφορικά με τα πρόστιμα του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, **πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 55 § 2 περ. δ' του ν. 4174/2013** και αναφορικά με τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, **πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 58 § 1 του Ν. 4174/2013** (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής) και όχι οι διατάξεις των άρθρων 1 § 2 και 2 § 4 του Ν. 2523/1997,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι «στο ΦΠΑ 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», με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 2 του **ίδιου νόμου** ότι «στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης, ...», με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 4 του **ίδιου νόμου** ότι «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, ...», με τις διατάξεις του **55 § 2** περ. γ' του **N.4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013] ότι «σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου,...», και με τις διατάξεις του **66 § 32** του **N. 4174/2013** ότι «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 § 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 § 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, και ειδικότερα: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π., ...»

Επειδή εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες είχαν δικαίωμα να ζητήσουν με αίτησή τους την υπαγωγή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 στις ευνοϊκότερες διατάξεις που προβλέπονται από το άρθρο 55 § 2 του Ν.4174/2013, υποβάλλοντας σχετικό αίτημα πριν από την έκδοση της Πράξης Προστίμου ή υποβάλλοντας ανέκκλητη δήλωση επιλογής των εν λόγω ευνοϊκών διατάξεων, εντός 15 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, πλην όμως ουδεμία τέτοια αίτηση υπεβλήθη ή ανέκκλητη δήλωση υπεβλήθη από τους προσφεύγοντες στην αρμόδια φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός τους **απορρίπτεται**.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 17** του **N.4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». Επομένως ορθά η φορολογική αρχή καταλόγισε τις προσαυξήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 § 2 και 2 § 4 του Ν. 2523/1997 και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **26/02/2015** εκθέσεις επανελέγχου των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φορολογίας ΦΠΑ και 3) Προστίμων ΦΠΑ βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97** της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **23/04/2015** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών την Πώληση ή Ενοικίαση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην επί της οδού ... αριθ., τ.κ, καθώς και των με **ΑΦΜ:** και με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και της οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997, ως ακολούθως:

1) Ως προς την υπ' αριθμ. /26-02-2015 πράξη Φόρου Εισοδήματος

Απορρίπτουμε την με αριθ. πρωτ. /23-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την φορολογία εισοδήματος, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ... /26-02-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 - 31/12/2003	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Εισήγησης	Διαφορά Δήλωσης-Εισήγησης
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		6.372.472,46 €	6.372.472,46 €	6.372.472,46 €	6.372.472,46 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 35%		2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο Φόρου		2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου					
Υπόλοιπο		2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €	2.230.365,36 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		2.676.438,43 €	2.676.438,43 €	2.676.438,43 €	2.676.438,43 €
Μείον: Φόρος περαίωσης Ν. 3697/2008		81.576,00 €	81.576,00 €	81.576,00 €	81.576,00 €
Καταλογιζόμενο ποσό		4.825.227,79 €	4.906.803,79 €	4.906.803,79 €	4.906.803,79 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Κύριος Φόρος	ποσού	2.230.365,36 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	2.676.438,43 €
Μείον: Φόρος περαίωσης ν. 3697/2008	Ποσού	- 81.576,00 €
Σύνολο	ποσού	4.825.227,79 €

2) Ως προς την υπ' αριθμ. /26-02-2015 πράξη ΦΠΑ

Απορρίπτουμε την με αριθ. πρωτ. /23-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /26-02-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

Μετά τα παραπάνω, οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, ο φόρος εκροών, ο φόρος εισροών και η εκκαθάριση του φόρου με βάση την παρούσα διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 - 31/12/2003	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Εισήγησης	Διαφορά Δήλωσης-Εισήγησης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	8.157.600,28 €	8.810.208,30 €	652.608,02 €	8.810.208,30 €	652.608,02 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	7.714.144,33 €	1.341.671,87 €	-6.372.472,46 €	1.341.671,87 €	-6.372.472,46 €
Φόρος Εκροών (1)	1.468.368,05 €	1.585.837,50 €	117.469,45 €	1.585.837,50 €	117.469,45 €
Φόρος Εισροών (2)	1.388.545,98 €	241.500,94 €	-1.147.045,04 €	241.500,94 €	-1.147.045,04 €
Πλέον: Προστιθ.-Αφαιρ. Ποσά στο φόρο εισροών (3)	79.822,07 €	79.822,07 €		79.822,07 €	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών (4)=(2)-(3)	1.468.368,05 €	321.323,01 €	-1.147.045,04 €	321.323,01 €	-1.147.045,04 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο (5)=(1)-(4)		1.264.514,49 €	1.264.514,49 €	1.264.514,49 €	1.264.514,49 €
Πρόσθετος Φόρος 120% (6)		1.517.417,38 €	1.517.417,38 €	1.517.417,38 €	1.517.417,38 €
Καταλογιζόμενο ποσό (5)+(6)		2.781.931,87 €	2.781.931,87 €	2.781.931,87 €	2.781.931,87 €

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

Κύριος Φόρος	ποσού	1.264.514,49 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	1.517.417,38 €
Σύνολο	ποσού	2.781.931,87 €

3) Ως προς την υπ' αριθμ. ... /26-02-15 πράξη προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97

Απορρίπτουμε την με αριθ. πρωτ. /23-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ... /26-02-2015 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/1997

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

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 (λήψη εικονικών)	ποσού	2.033.218,26 €
Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 (έκδοση εικονικών)	ποσού	1.407.916,92 €
Συνολικό Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	ποσού	3.441.135,18 €

Σύνολο Καταλογιζόμενων Ποσών	Φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο
1. Πράξης .../2015 (Εισοδήματος)	2.148.789,36	2.676.438,43		4.825.227,79
2. Πράξης .../2015 (Φ.Π.Α)	1.264.514,49	1.517.417,38		2.781.931,87
3. Πράξης .../2015 (πρόστ.ΦΠΑ)			3.441.135,18	3.441.135,18
Σύνολο Καταλογιζόμενων	3.413.303,85	4.193.855,81	3.441.135,18	11.048.294,84

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).