



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 16/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1582

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας « », Α.Φ.Μ., κατά της υπ. αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ. αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας « », Α.Φ.Μ. 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 με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 4.000€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3γ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε μία περίπτωση, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 18§1,9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά στην λήψη και χρησιμοποίηση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο

προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας και συγκεκριμένα του υπ' αρ./31-10-2007 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 20.000€ (πλέον Φ.Π.Α. 3.800,00€) εκδόσεως του «» Α.Φ.Μ.:

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **11.400,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ' αρ./31-10-2007 μερικής εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.), εκδόσεως του «, καθαρής αξίας 20.000€ πλέον Φ.Π.Α. 3.800,00 €, το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών της.
- Με την με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 9.588,99€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 11.506,79€, ήτοι συνολικό ποσό **21.095,77€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 30, 31 & 64 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά στον φόρο εισοδήματος προέκυψε κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της βάσει του άρθρου 31 του Ν. 2238/94. Συγκεκριμένα, στα κέρδη της επιχείρησης προστέθηκε η αξία του προαναφερθέντος μερικής εικονικού φορολογικού στοιχείου που έλαβε η επιχείρηση από τον «» (20.000€), καθώς και λοιπές λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 27.944,96€, επαναπροσδιορίζοντας με τον τρόπο αυτό τα φορολογητέα κέρδη από 34.700,03€ σε 82.644,99€.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 3.800,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.560,00€, ήτοι συνολικό ποσό **8.360,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας του υπ' αρ./31-10-2007 μερικής εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του «», καθώς και του Φ.Π.Α. αυτού, που ανέρχονταν στο ποσό των 20.000€ και 3.800€ αντίστοιχα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε την υπ' αρ./2-12-2014 εντολή μερικού ελέγχου, με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη σε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007.

Στα πλαίσια του ελέγχου, αξιοποιήθηκαν τα ακόλουθα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

α) το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/07-03-2013 έγγραφο με την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τον εκδότη, σύμφωνα με την οποία ο εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση στην χρήση 2007 ένα (1) Μερικώς Εικονικό Φορολογικό Στοιχείο (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 20.000,00 €.

β) Το με αρ. πρωτ. (αρ. εισερχόμενου Δ.Ο.Υ. πρωτ.) έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης προς την Δ.Ο.Υ., με συνημμένες την υπ' αρ./2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ και την Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α, δυνάμει της υπ' αρ./11-04-2014 εντολής επεξεργασίας (σε συνέχεια των υπ' αρ./22-5-2012 &/2-7-2012 εντολών) για την αξιοποίηση κατασχεθέντων (σχετική η υπ' αρ./29-06-2012 έκθεση κατάσχεση). Σύμφωνα με την ανωτέρω συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην χρήση 2007 έλαβε ένα (1) Μερικώς Εικονικό Φορολογικό Στοιχείο (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 20.000,00 € εκδόσεως του

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης οριστικές πράξεις για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ, καθώς και οι πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

A. Το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έχει υποπέσει στην παραγραφή.

B. Η κρίση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, όσον αφορά τον χαρακτηρισμό της επίμαχης συναλλαγής ως μερικώς εικονικής, είναι εσφαλμένη. Η υπό κρίση συναλλαγή είναι απολύτως πραγματική - Τυχόν φορολογική αταξία του εκδότη παραστατικού συναλλαγής δεν επιδρά στο κύρος αυτής, όπως λανθασμένα υποστηρίζει η φορολογική αρχή- Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση αλλά η φορολογική αρχή στηρίχθηκε σε εκτιμητικές κρίσεις

και αυθαίρετα συμπεράσματα που προκύπτουν από έλεγχο τρίτων, ήτοι του αθλητικού συλλόγου «.....».

Γ. Η αιτιολογία των προβαλλόμενων πράξεων είναι ανεπαρκής, αντιφατική και ελλιπής. Σε καμία από τις προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρονται τα στοιχεία του φερόμενου ως εικονικού φορολογικού στοιχείου- Η φορολογική αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις εκθέσεων ελέγχου, οι παραδοχές των οποίων είναι ελλιπείς, αντιφατικές και ανεπαρκείς να παράσχουν ασφαλές έρεισμα στις επιβληθείσες, δια των προσβαλλόμενων πράξεων, κυρώσεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή,** στο άρθρο 9§5 του 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».
- **Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που

αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3** του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, οι υπ' αρ./22-5-2012 &/2-7-2012 εντολές ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, που εκκρεμούσαν στις σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης παρέτειναν την παραγραφή της διαχειριστικής περιόδου 2007, που το πρώτον έληγε στις, έως τις
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς, η εν λόγω υπόθεση εμπίπτει και στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 (όσον αφορά το εισόδημα) και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 (όσον αφορά το Φ.Π.Α.), που αναφέρονται στην δεκαετή παραγραφή. Συγκεκριμένα, τα υπ. αρ. πρωτ. α) ΕΜΠ/07-03-2013 έγγραφο με την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ και β) - αρ. εισερχόμενου Δ.Ο.Υ πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης), που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας, δη ως τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία παρατείνουν την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για τη χρήση 2007 έως τις 31/12/2018.

Ως, εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου για την χρήση 2007, κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί λανθασμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, σχετικά με την υπό κρίση συναλλαγή και περί ελλιπούς ανεπαρκούς και αντιφατικής αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αναφορικά με την μη αναγραφή των στοιχείων της συναλλαγής στις προσβαλλόμενες πράξεις:

- **Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 37 του Ν. 4174/13**: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».
- **Επειδή**, στο **άρθρο 16 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)** αναφέρεται ρητώς ότι: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».
- **Επειδή**, η μη αναγραφή των στοιχείων του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να επιδράσει στο κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται ρητώς από διάταξη νόμου άλλα ούτε από τη νομολογία των δικαστηρίων. Άλλωστε, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (Κ.Β.Σ, Φ.Π.Α., Πρόστιμο Φ.Π.Α., Εισόδημα) , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιγράφονται αναλυτικά τα στοιχεία της υπό κρίση συναλλαγής.

Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην ενδικοφανή προσφυγή της δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει βλάβη, απορρέουσα εκ της συγκεκριμένης παραλείψεως κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β του Κ.Δ.Δ.

Αναφορικά με την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων- απόδειξη της εικονικότητας:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».
- **Επειδή**, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».
- **Επειδή**, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**.».
- **Επειδή** στο άρθρο **23§2 του Ν. 4174/13** ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις,

δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β).....»

- **Επειδή** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμοδίας 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.
- **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.
- **Επειδή,** στο άρθρο **18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «2. 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.....».
- **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».
- **Επειδή,** στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

- **Επειδή**, ο έλεγχος, δεν στηρίχτηκε απλώς στις παρατυπίες και παράνομες ενέργειες που προέβη ο Σύλλογος «» κρίνοντας αβασάνιστα και συνολικά κάθε συναλλαγή που είχε ο σύλλογος, ως εξ' αρχής εικονική, και σε καμία περίπτωση δεν στηρίζεται το πόρισμα του ελέγχου σε υποθέσεις και αμφίβολα συμπεράσματα, ή στην φορολογική αταξία του εκδότη. Αντιθέτως, ο έλεγχος εξέτασε για την συγκεκριμένη συναλλαγή της προσφεύγουσας επιχείρησης όλα τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν και όσα ήδη υπήρχαν, αναλυτικά και ειδικά για την υπό κρίση συναλλαγή.
- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής. Για τους ανωτέρω λόγους, ορθώς το φορολογικό στοιχείο χαρακτηρίζεται, ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί, καθώς όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. και της με αρ. Υπόθεσης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας αποδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, η καταγραφή δε όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής. Περαιτέρω, τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικής συναλλαγής δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς, σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι ελλιπής και ότι η υπό κρίση συναλλαγή είναι πραγματική πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	4.000,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	11.400,00€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	9.588,99€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	11.506,79€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	21.095,77€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	3.800,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	4.560,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	8.360,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).