



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 4/5/2017

Αριθμός απόφασης: 1119

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 4/1/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «. . . . .», με ΑΦΜ ....., νομίμως εκπροσωπούμενη, που εδρεύει στη .... Θεσσαλονίκης, κατά της με αρ. ....-2016 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004, της με αρ. ...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, της με αρ. ....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, της με αρ. ..-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004, της με αρ. .../.../....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2004 – 30/6/2005, της με αρ. .../...../....-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004 και της με αρ. .../...../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2004 – 30/6/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 30/1/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/1/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του της επιχείρησης «. . . . .», 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:

1. Με την με αριθμό ../.../....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **6.400,00 €**, λόγω λήψης τριών μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 32.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.760,00 €, εκδόσεως του Γ.Σ. «....», ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5§5η', 19§4 του Ν.2523/97, καθώς και των άρθρων 22 περ. β' του Ν.4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 72§11 του 4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 περ. γ' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό ..../.../....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **67.320,00 €**.
3. Με την με αριθμό ..../.../....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **13.200,00 €**.
4. Με τη με αριθμό .../.../....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **40.392,00€**.
5. Με τη με αριθμό .../.../....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/7/2004 – 30/6/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας **7.920,00€**.
6. Με τη με αριθμό ..../.../....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2003 – 30/6/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. ... καταλογίστηκε

σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε λόγω λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι ποσό 18.360,00 X 3 = **55.080,00 €**.

7. Με τη με αριθμό **../.../....-2016** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/7/2004 – 30/6/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . . καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή επιστράφηκε λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού στοιχείου, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικό ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι ποσό 3.600,00 X 3 = **10.800,00 €**.

Δυνάμει των με αρ. .../2012 και ...../2012 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 1/7/2003 – 30/6/2004 και 1/7/2004 – 30/6/2005, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 €, τα οποία εξέδωσε ο Γυμναστικός Σύλλογος «.....» και τα οποία χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Με βάση τα αποτελέσματα του ανωτέρω ελέγχου εκδόθηκαν από τη αρμόδια Δ.Ο.Υ..., οι με αρ. .../2013 και ...../2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων 2004 – 2005, για τις οποίες επιτεύχθηκε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013.

Στη συνέχεια και κατόπιν της με αρ. ..../.....2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 1/7/2003 – 30/6/2004 και 1/7/2004 – 30/6/2005, ως προς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» και συγκεκριμένα στη διαχειριστική περίοδο 1/7/2003 – 30/6/2004, πέντε (5) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «. . . . .», με ΑΦΜ .... και τρία (3) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «. . . . .», ΑΦΜ ....., η οποία συγχωνεύτηκε με την προσφεύγουσα εταιρία (ΦΕΚ .../21-6-2003) και στη διαχειριστική περίοδο 1/7/2004 – 30/6/2005 ένα (1) φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «. . . . .». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ. ..../...-2012 έγγραφο και η από 31/10/2012 συνημμένη έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας σύμφωνα με την οποία, η απορροφηθείσα, από την προσφεύγουσα εταιρία, επιχείρηση ..... έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 32.000,00 €, στη διαχειριστική περίοδο 1/7/2003 – 30/6/2004, τα οποία εξέδωσε ο Γυμναστικός Σύλλογος «.....» και τα οποία χαρακτηρίστηκαν, σύμφωνα με τη έκθεση ελέγχου του Ε.Σ.Ε., μερικώς εικονικά, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Ε.Σ.Ε., εξέδωσε την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου, επαναπροσδιόρισε τα φορολογικά κέρδη των κρινόμενων χρήσεων με την προσθήκη της αξίας του συνόλου των εικονικών φορολογικών στοιχείων (τόσο των ληφθέντων στοιχείων από την προσφεύγουσα όσο και των ληφθέντων στοιχείων από την απορροφηθείσα εταιρία) ως

λογιστικές διαφορές και τις φορολογητέες εισροές των κρινόμενων χρήσεων, μη αποδεχόμενος την έκπτωση των εικονικών αυτών φορολογικών στοιχείων.

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

- Οι πράξεις είναι ουσιαστικώς εσφαλμένες και ακυρωτέες διότι η φορολογική αρχή κατέληξε στη κρίση περί εικονικότητας των ένδικων συναλλαγών χωρίς ουσιαστικό έλεγχο, παρά αποδεχόμενη τις διαπιστώσεις και τις κρίσεις του ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου. Δεν τους κοινοποιήθηκε η από ...../2012 έκθεση ελέγχου του Ε.Σ.Ε., ούτε λάβανε γνώση του περιεχομένου της, παρότι ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά σε αυτήν.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων των χρήσεων 2004 και 2005 έχει παραγραφεί, με βάση τις αποφάσεις ΣτΕ 888/2016 και ΣτΕ 1623/2016, που δέχθηκαν ότι η παράταση της παραγραφής, η οποία προβλέφθηκε με τους νόμους 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012 είναι αντισυνταγματική έως αόριστη.

**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**, όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση. Εν προκειμένω, η κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... περί εικονικότητας των Τ.Π.Υ. με αρ. .../....2004, ..../....-2004 και ...../....2004 στηρίχθηκε κατά βάση στην από ...../2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.- ΕΔ.Ε.Υ.Θ., σύμφωνα με την οποία ο Γ.Σ. «.....» εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και

η απορροφηθείσα από την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», χωρίς ωστόσο να μπορεί να προσδιοριστεί η μερική αξία τους.

**Επειδή**, η εικονικότητα του συνόλου των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του Γ.Σ. « ....» θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από ...../2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Ε.Σ.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον Γ.Σ. .... για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.336 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.619.563,34 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον Γ.Σ. «.....» 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.
- Ο Γ.Σ. «.....» φέρεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, το εξωπραγματικό καθαρό ποσό άνευ Φ.Π.Α. των 62.619.563,34 € στις χρήσεις 2001 έως και 2005 και 62.681.850,00 € στις χρήσεις 2006 έως και 2011, ήτοι συνολικά 125.301.413,34 €, εκδίδοντας συνολικά 4.502 Τ.Π.Υ. στις παραπάνω χρήσεις, τα οποία έχουν κριθεί ως εικονικά από τον έλεγχο του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.
- Από τις ημερομηνίες σύνταξης των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του Γ.Σ. .... και των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει ότι δεκάδες συμφωνητικά κατασκευάστηκαν μαζικά και υπογράφηκαν την ίδια ημέρα, χωρίς να δίνεται η πρέπει προσοχή, ούτε στους όρους, αλλά ούτε και στο ποια πράγματι πρόσωπα υπέγραφαν, αντί του εκάστοτε προέδρου του Γ.Σ. ...., γεγονός που καταδεικνύει ότι ο σκοπός σύνταξής τους και η θεώρησή τους στην Δ.Ο.Υ., στις πλείστες των περιπτώσεων, ήταν απλά και μόνο για να επιδειχθούν αυτά ως αποδεικτικό στοιχείο στις ελεγκτικές αρχές, όταν και αν χρειασθεί, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές και όχι για να καθορισθούν επακριβώς οι τρόποι προβολής και πληρωμής, παρότι αφορούσαν συμφωνίες δεκάδων και εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ.
- Η τιμολόγηση του ΓΣ «Ο ....» διαφέρει κατά πολύ για ομοειδείς 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 Γ.Σ. «....», 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 Γ.Σ. .... (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο σύλλογος Γ.Σ. .... 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 Γ.Σ. «. ...».
- Οι ταμίες των καταστημάτων των τραπεζών, οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις - πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για τις υποτιθέμενες πληρωμές των τιμολογίων στους λογαριασμούς του Γυμναστικού Συλλόγου σε διάφορες τράπεζες, δεν γινότανε από τους φερόμενους πελάτες - επιχειρήσεις οι οποίοι είχαν την σχετική υποχρέωση, αλλά από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του Γυμναστικού συλλόγου, προκειμένου τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης να εμφανίζονται ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά, δηλαδή γινότανε ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων με ταυτόχρονη κατάθεση & ανάληψη με φερόμενους ως καταθέτες των χρημάτων διάφορες επιχειρήσεις πελάτες του Γ. Σ.. Η ανακύκλωση των χρημάτων επιβεβαιώνεται και από τις μαρτυρίες εξουσιοδοτημένων παραγόντων του Συλλόγου.

**Επειδή** στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους η προσφεύγουσα έλαβε από το Γ.Σ. « ....» τα εξής φορολογικά παραστατικά:

| ΕΠΩΝΥΜΙΑ      | Τ.Π.Υ.          | ΠΟΣΟ (€)          |
|---------------|-----------------|-------------------|
| .....         | ..../26-4-2004  | 10.000,00         |
| .....         | ..../20-5-2004  | 10.000,00         |
| ....          | .../25-5-2004   | 12.000,00         |
| ....          | ..../10-6-2004  | 20.000,00         |
| .....         | ..../30-6-2004  | 18.000,00         |
| . ....        | ..../15-12-2004 | 20.000,00         |
| ....          | .../26-4-2004   | 10.000,00         |
| ....          | .../20-5-2004   | 10.000,00         |
| ....          | ..../25-5-2004  | 12.000,00         |
| <b>Σύνολο</b> |                 | <b>122.000,00</b> |

Τα ανωτέρω παραστατικά αφορούν στην παροχή διαφήμισης του Συλλόγου προς τις ελεγχόμενες εταιρίες και συγκεκριμένα στην προβολή τους μέσω δύο διαφημιστικών πινακίδων στο

.... γυμναστήριο, όπου και η έδρα της ομάδας μπάσκετ του Γ.Σ.. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο το οποίο θα αποδείκνυε το αληθές των επίδικων συναλλαγών, ενώ το ποσό των συναλλαγών αυτών, αξίας 122.000,00 €, είναι ιδιαίτερα αυξημένο για διαφημιστική προβολή μίας μόνο χρήσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής τα βιβλία της χρήσης 2004 επικαλούμενη αδυναμία ανασύστασης των ηλεκτρονικών εγγραφών, λόγω εγκατάλειψης των ηλεκτρονικών προγραμμάτων που χρησιμοποιούσε την εποχή εκείνη. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., ήτοι τις υποβληθείσες δηλώσεις και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις χρήσης 2004. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ουσιαστικού ελέγχου στα βιβλία της επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται :  
*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»***

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... επέδωσε στην προσφεύγουσα το με α/α ..../-2016 Σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου του αρ. 28 και 67 Ν.4174/2013 και κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 Ν.2690/1999 μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Το δε Σημείωμα διαπιστώσεων αιτιολογεί πλήρως τους λόγους που οδήγησαν στη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής. Επιπλέον, ο φορολογούμενος δεν έκανε χρήση του δικαιώματός του για λήψη των εγγράφων, στα οποία στηρίχθηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου.

**Επειδή**, περαιτέρω, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, που επιδόθηκαν με τις πράξεις, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου, περιλαμβάνουν αποσπάσματα της οικείας έκθεσης Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίζεται στην προσφυγή της, που αναφέρουν τους λόγους για τους οποίους τα επίδικα τιμολόγια είναι μερικώς εικονικά.

### **Ως προς την παραγραφή**

**Επειδή** στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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. 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....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

**Επειδή**, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη

και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή ανά 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**, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή** στο 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 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για

οποιοδήποτε 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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ. ....-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... .., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των με αρ. ..../2012 και .../2012 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, όπου από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του Γ.Σ. «. ....». Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αρ. 57 παρ. 2 του ν.2859/200 και αρ. 9 παρ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/1/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «. ....», με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

#### **Πρόστιμο Κ.Β.Σ.**

##### **Διαχειριστική περίοδος 1/7/2003 – 30/6/2004**

Λήψη τριών μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 32.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.760,00 €, εκδόσεως του Γ.Σ. «...», ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,9 και 30 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5§5η', 19§4 του Ν.2523/97 καθώς και των άρθρων 22 περ. β' του Ν.4203/13 και του πρώτου αδαφίου του άρθρου 72§11 του 4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7§ 3 περ. γ' του Ν.4337/2015.

**Ποσό καταλογισμού 32.000 X 20% = 6.400,00 €**

#### **Εισόδημα**

##### **Οικονομικό έτος 2004 (Διαχειριστική περίοδος 1/7/2003 – 30/6/2004)**

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 30.600,00        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 36.720,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>67.320,00</b> |

**Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 1/7/2004 – 30/6/2005)**

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 6.000,00         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 7.200,00         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>13.200,00</b> |

**Φ.Π.Α.**

**Διαχειριστική περίοδος 1/7/2003 – 30/6/2004**

|                            |                  |
|----------------------------|------------------|
| Διαφορά φόρου              | 18.360,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 22.032,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>40.392,00</b> |

**Διαχειριστική περίοδος 1/7/2004 – 30/6/2005**

|                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| Διαφορά φόρου              | 3.600,00        |
| Πρόσθετος φόρος            | 4.320,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>7.920,00</b> |

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**

**Διαχειριστική περίοδος 1/7/2003 – 30/6/2004**

18.360,00 X 3 = 55.080,00 €

**Διαχειριστική περίοδος 1/7/2004 – 30/6/2005**

3.600,00 X 3 = 10.800,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.