



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 13/02/2017

Αριθμός απόφασης: 502

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. 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.».

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

ια. 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 με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «. . .» – **Α.Φ.Μ.** και διακριτικό τίτλο «.....», με διεύθυνση έδρας επί της οδού αριθ. κατά της με αριθμό/.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-**2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 19.200,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 23.040,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 42.240,00 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2005 από την Δ.Ο.Υ., με βάση τα άρθρα 66 του ν. 2238/1994, 48 παρ 3 του Ν. 2859/2000, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α/.....-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....-2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2013 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) που αφορά σε έλεγχο του Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ και το με αριθ. πρωτ./.....-2015 διαβιβαστικό από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης με το οποίο απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. η από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4321/.....-2015 θεωρείται δελτίο πληροφοριών που αφορά σε έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Στην συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε ένα μερικώς εικονικά τιμολόγιο προς την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση στη χρήση 2005. Σύμφωνα με την παραπάνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική τους αξία με εκδότρια την επιχείρηση Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2005

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως της επιχ/σης Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ, για την τοποθέτηση, στο χωρητικότητας 800 θέσεων κλειστό γυμναστήριο του συλλόγου, δύο (2) διαφημιστικών πινακίδων διαστάσεων 0,8 m X 2,0 m, για το χρονικό διάστημα από 03.10.2005 έως 30.04.2006, βάσει του από 03.10.2005 ιδιωτικού συμφωνητικού όπως περιγράφεται παρακάτω:

A/A	Είδος στοιχείου- ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία €
1	Τ.Π.Υ. ΣΕΙΡΑ Β'/23-12-2005	ΓΣ Ο	80.000,00	15.200,00	95.200,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένος καταλογισμός – εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας
- 2) Η επίμαχη χρήση του έτους 2005 έχει υποπέσει στην κανονική πενταετή παραγραφή κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του εφαρμοστέου εν προκειμένω ν. 2238/1994.

- 3) Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις, οι οποίες συνιστούν αναγκαίους όρους για την θέση σε εφαρμογή της εξαιρετικής δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου και ειδικά για την αποδιδόμενη παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- 4) Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου καταλογισμού και εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας λόγω του ότι είναι πραγματικές οι συναλλαγές

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ιδιαιτέρως 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 στη 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 μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αυθαίρετου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα ως προς τον εκδότη:

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και το Σ.Δ.Ο.Ε Κεντ. Ανατ. Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε ότι ο Γυμναστικός Σύλλογος «.....» ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών σε πλήθος επιχειρήσεων στη Κεντρική Μακεδονία στις οποίες εξέδωσε πληθώρα με σημαντικές αξίες εικονικά φορολογικά στοιχεία για υποτιθέμενη παροχή διαφημίσεων, κυρίως μέσω της τοποθέτησης διαφημιστικών πινακίδων στα γήπεδα όπου αγωνιζόταν οι ομάδες βόλεϊ του εν λόγω σωματείου.

Επειδή, Ο Γ.Σ. ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογούνταν και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο σύλλογος τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α.,

μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας).

Επειδή, λαμβάνονταν μέριμνα λοιπόν ώστε να σχηματισθεί ένας «*φάκελος διαφήμισης*», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.). Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «*φακέλου διαφήμισης*» δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές εφόσον ζητηθεί, για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Επειδή, σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις συντάσσονται ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ Γυμναστικού Συλλόγου και διαφημιζόμενης επιχείρησης, στα οποία γίνεται σύντομη αναφορά των όρων της «*συμφωνίας*» και τα οποία κατατίθενται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιούνται δε ως δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.

Αναρτώνται επίσης διαφημιστικές πινακίδες στα κλειστά γήπεδα του συλλόγου με τον λογότυπο της διαφημιζόμενης επιχείρησης και λαμβάνονται φωτογραφίες για να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της διαφήμισης.

Επειδή, επιπλέον πολλές διαφημιζόμενες εταιρείες, μεριμνούν ώστε να καταβληθούν τα αναλογούντα στα εκδοθέντα τιμολόγια τέλη διαφήμισης (ως και η προσφεύγουσα) και χρησιμοποιούν το σχετικό διπλότυπο ως επιπλέον δικαιολογητικό απόδειξης της συναλλαγής. Σημειώνεται βέβαια ότι το αποδεικτικό καταβολής τέλους διαφήμισης, ουδεμία αποδεικτική αξία έχει για το πραγματικό ύψος της διαφημιστικής δαπάνης, αφού η καταβολή τους ήταν προς το συμφέρον της λήπτριας επιχείρησης και αποτελούσε προϋπόθεση προκειμένου να εκπέσει την δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (αρθρ. 31 παρ 1 ιδ' Ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος).

Για να αποδειχθεί τέλος ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση και στο λογιστήριο του Γ.Σ., μεριμνούσαν και με διάφορες μεθόδους που εφάρμοζαν (ανακύκλωση των χρημάτων του συλλόγου, καταχώρηση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου συμψηφιστικών κινήσεων χωρίς διακίνηση τραπεζογραμμάτων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογαριασμών των μελών του Γυμναστικού Συλλόγου), λάμβαναν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονταν ο Γ.Σ. και παρέδιδαν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, το οποίο οι τελευταίες χρησιμοποίησαν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τον Σύλλογο.

Επειδή, παρατηρούνται τεράστιες αποκλίσεις τόσο στις συμφωνηθείσες αξίες διαφήμισης που αναγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ του Γ.Σ. και των διαφημιζόμενων πελατών του, όσο και στα εκδοθέντα από τον Γ.Σ. Τ.Π.Υ. για διαφημίσεις, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο Γ.Σ. συνέτασσε συμφωνητικά και εξέδιδε τιμολόγια για διαφημίσεις, χωρίς να ακολουθεί μια συγκεκριμένη λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική, αλλά αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία ενδεχόμενα χρειάζονταν η λήπτρια επιχείρηση.

Επειδή, 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 πρέπουσα 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.

Επειδή, οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο Γ.Σ. για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του, δεν έχουν συνάφεια και είναι πολλαπλάσιες (από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες) από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα που αγωνίζονταν επαγγελματική ομάδα μπάσκετ της ίδιας πόλης (ΚΑΕ), η οποία μάλιστα αγωνίζονταν σε γήπεδο πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας και επιπλέον συμμετείχε στο δεύτερο κατά σειρά δημοφιλέστερο ομαδικό άθλημα στην Ελλάδα (καλαθόσφαιρα), το οποίο συγκεντρώνει πολύ περισσότερους φιλάθλους, έχει πολύ μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης και συγκεντρώνει πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική δαπάνη. Από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο Γ.Σ. «.....» εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες της εκροές .

Επειδή, η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (Α.Σ.), τιμολογούνταν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις με τιμές που κυμαίνονταν από **1.500,00 €** έως **10.000,00 €** για ολόκληρη την

αγωνιστική περίοδο, τιμές δηλαδή που υπολείπονται σημαντικά από αυτές στις οποίες τιμολογούσε ο Γ.Σ. όμοιες διαφημίσεις.

Επειδή, ο εν λόγω γυμναστικός σύλλογος 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 **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** από τον έλεγχο του ΕΣΕ και της ΕΔΕΥΘ.

Επειδή, είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον Γ.Σ. στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά εκατόν δεκαεννιά (119) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία **4.966.019.80 €**, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.

Επειδή, τέσσερις (4) ακόμη επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον Γ.Σ. στις χρήσεις 2001 έως 2005, οι οποίες έλαβαν συνολικά δέκα έξι (16) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία **267.000,00 €**, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10, με ποσοστό δηλωθείσας μερικής εικονικότητας που κυμαίνεται από 33,33 % έως 90,00 %.

Επειδή, είκοσι επτά (27) συνολικά επιχειρήσεις, λήπτες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για διαφήμιση από τον Γ.Σ. στις χρήσεις από 2006 έως 2011, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του Ν. 3888/2010 άρθρ. 12 παρ. 6, δηλώνοντας εκατόν ογδόντα επτά (187) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας **6.000.000,00 €** ως εικονικά, με ποσοστό δηλωθείσας εικονικότητας που κυμαίνεται από 80,00 % έως 100,00 %.

Επειδή, οι αναφερόμενες στις εκθέσεις ελέγχου επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν από τον Γ.Σ. πανομοιότυπα τιμολόγια με αυτό που έλαβε και η προσφεύγουσα επιχείρηση, τόσο ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενης εξόφλησής τους, προσήλθαν από μόνες τους και δήλωσαν ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν από τον Γ.Σ.

Επειδή, οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις πλήρωναν στους εκπροσώπους του Γυμναστικού Συλλόγου μόνον τον αναλογούντα ΦΠΑ των τιμολογίων και ένα μικρό ποσοστό επί της αξίας των τιμολογίων, έχοντας την ωφέλεια της μικρής φορολογικής επιβάρυνσης, ενώ στο Ελληνικό Δημόσιο ο Γυμναστικός Σύλλογος δεν απέδωσε ποτέ τον

οφειλόμενο ΦΠΑ. Συνεπώς για κάποιες επιχειρήσεις διενεργήθηκαν διαφημίσεις αλλά το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης ήταν σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος, η πραγματική αξία των κρινόμενων τιμολογίων δεν είναι δυνατό επακριβώς να προσδιοριστεί για κάθε συναλλαγή και κάθε συναλλασσόμενο και για τον λόγο αυτό τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο του Ε.Σ.Ε. μερικώς εικονικά ως προς την αξία χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας.

Επειδή, οι επιχειρήσεις με την αποδοχή και την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζουν ανύπαρκτες συναλλαγές, έχουν ως αποτέλεσμα να εμφανίζουν στα βιβλία τους διογκωμένες δαπάνες, συνεπώς λιγότερα κέρδη, μικρότερη φορολογική επιβάρυνση και ωφέλεια της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Οι 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. στις οποίες και παράδιδαν τα διάφορα καταθετήρια κυρίως της Τράπεζας & της Ε.Τ.Ε.

Επειδή, η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η ίδια τακτική ακολουθείται ακόμη και μετά την 01-05-2002 που ίσχυε το αρ. 18§2 του Π.Δ.186/92 και όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά». Λόγω των παραπάνω, η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και η πληρωμή τους με μετρητά είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01.05.2002 που ίσχυαν τα προαναφερόμενα και αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων.

Επειδή, από το ηλεκτρονικό υλικό, από τα βιβλία του ΓΣ «....», τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ΓΣ «» προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται να εξόφλησε το υπ' αριθμ Σειρά Β'/23-12-2005 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 95.200,00 € ως εξής: α) με κατάθεση μετρητών ποσού 28.000,00 € στις 02/03/2006 στο υποκατάστημα –κωδικός ταμεία της ... ΤΡΑΠΕΖΑΣ στον με αριθ. λογαριασμό ΓΕ με

δικαιούχο τον ΓΣ «.....», όπου **φέρεται ως καταθέτης η προσφεύγουσα και η κατάθεση στην πραγματικότητα γίνεται από τον** (βλ. ηλεκτρονικό αρχείο γραμμή), β) με κατάθεση μετρητών ποσού 15.000,00 € στις 30/03/2006 στο υποκατάστημα –κωδικός ταμεία της ΤΡΑΠΕΖΑΣ στον με αριθ. λογαριασμό ΓΕ με δικαιούχο τον ΓΣ «Ο» (βλ. ηλεκτρονικό αρχείο γραμμή), γ) με κατάθεση μετρητών ποσού 24.000,00 € στις .../2006 στο υποκατάστημα –κωδικός ταμεία της ΤΡΑΠΕΖΑΣ στον με αριθ. λογαριασμό ΓΕ με δικαιούχο τον ΓΣ «Ο», όπου **φέρεται ως καταθέτης η προσφεύγουσα και η κατάθεση στην πραγματικότητα γίνεται από τον** (βλ. ηλεκτρονικό αρχείο γραμμή) και δ) με κατάθεση μετρητών ποσού 22.000,00 € στις .../2006 στο υποκατάστημα –κωδικός ταμεία της ΤΡΑΠΕΖΑΣ στον με αριθ. λογαριασμό ΓΕ με δικαιούχο τον ΓΣ «.....», όπου **φέρεται ως καταθέτης η προσφεύγουσα και η κατάθεση στην πραγματικότητα γίνεται από τον** (βλ. ηλεκτρονικό αρχείο γραμμή). συνεπώς και η περίπτωση της, εντάσσεται στις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από τον Γ.Σ. Ο προς όλους τους λήπτες για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις παραπάνω συναλλαγές.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και ειδικά για την αποδιδόμενη παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*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.*»

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου 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 ενάσκησή 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.» (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: αν: α) **από συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008](#) (Α'258), (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006).

Επειδή, όπως επικουρικώς, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-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: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) 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.»

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...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72 § 3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...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, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποθέσεων 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.-/....-2015 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ...., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της αριθμ./2012 εντολής του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, και το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για τη χρήση 2005 στην εν λόγω περίπτωση παραγραφόταν στις/2016, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό

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

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. [186/1992](#) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάσταση της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «4.Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, **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, ...δ)****ε)** Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων

των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα

είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»

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, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2005 ανακριβή λόγω του ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό 53,33% επί των ακαθαρίστων εσόδων) και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η

αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «. -. . .» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	19.200,00
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	23.040,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	42.240,00 €

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.