



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/01/2017

Αριθμός Απόφασης:27

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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§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 αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην Θεσσαλονίκη, στην οδό Τ.Κ. και β) του, ΑΦΜ:ατομικά λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά της υπ.αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, συνολικού ποσού 64.618,75 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, συνολικού ποσού 64.618,75 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «.....», ΑΦΜ και β) του, 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:

Με την με αριθμό προβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό ύψους 64.618,75€.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από2012 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκαν αντίστοιχα από το Ειδικό συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και την Επιχειρησιακή

Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε στον Γ.Σ. «», με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ. **Από τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., καθώς και της από 03/09/2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα που αποστάλθηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ./Τ.ΔΙΚ./...../.../17-09-2014 έγγραφο,** προέκυψε ότι μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότη Γ.Σ. «» με Α.Φ.Μ. περιλαμβάνονταν και **δύο (2) τιμολόγια καθαρής αξίας 45.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.100,00 € με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2002** τα οποία κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./01-12-2014 σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 (οικονομικά έτη 2003, 2004 και 2005), λόγω των νέων στοιχείων που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος. Με την προαναφερόμενη έκθεση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε: α) με τον Ν.3259/2004, για τα οικονομικά έτη 2001-2003, β) με τον Ν.3697/2008 για τα οικονομικά έτη 2004-2007 και γ) με τον νόμο 3888/2010 για τα έτη 2008-2010.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2002, δύο μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00€ πλέον ΦΠΑ 8.100,00€, συνολικής αξίας 53.100,00€ για την τοποθέτηση διαφημιστικής πινακίδας στο γήπεδο του ως άνω Γυμναστικού Συλλόγου και συγκεκριμένα τα Τ.Π.Υ. 438/02-12-2002 & 471/23-12-2002 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11 και 14 και του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2002 έλαβε από την επιχείρηση Γ.Σ. «.....», δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 45.000,00€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, **έκρινε για την χρήση 2002 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 , και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η φορολογική αρχή εσφαλμένα και χωρίς την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης από εμάς ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς.
2. Νομικά και λογικά κενά, αντιφάσεις και έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Αντιφάσεις, λογικά κενά και έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την μερική εικονικότητα.
4. Παράνομη αποστέρηση του δικαιώματος ακρόασης, δίκαιης δίκης και πραγματικής προσφυγής.
5. Άρνηση των διαπιστώσεων του ελέγχου.
6. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη.
7. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της συνεπιδιδόμενης έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζει ότι : *«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή, όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) ... ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων...»*.

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 7 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : *«Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ. β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... 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, το άρθρο 30 παρ. 8 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : *«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»*.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΔΕΦ ΑΘ. 5082/2014, ΔΕΦ ΑΘ. 462/2014), ότι η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία επιχείρησης εικονικού τιμολογίου, που αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης εκτάσεως έχει ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων και τη μη εμφάνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, και καθιστά τα βιβλία και στοιχεία της ανεπαρκή και ανακριβή, συμφώνως με τη διάταξη του αρ. 30 παρ. 3 και 4 του Κ.Β.Σ.

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει 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 ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που ... 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».

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. ... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών ... 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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 45.000,00 € από τον Γ.Σ. «.....».
- Η ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση (δη των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1, 9, 10, 11 και 14, 18 § 2 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β, 6, 9 § 1, 19 § 1 και 20 § 1 του Ν. 2523/1997, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη – δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας, ειδικότερα, η αξία της ανέρχεται σε ποσοστό 10,61% επί των ακαθαρίστων εσόδων της ύψους 424.376,35 € για τη χρήση 2002, ως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Αυτό συνεπάγεται την αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων της προσφεύγουσας και τη μη εμφάνιση της πραγματικής οικονομικής της κατάστασης.
- Η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης των ανωτέρω Τ.Π.Υ., συνολικής αξίας 45.000,00 €, ως έξοδο επέφερε μείωση στα καθαρά της κέρδη σε ποσοστό 49,71%, επηρεάζοντας καθοριστικά το φορολογητέο εισόδημα και ως εκ τούτου τον αποδοθέντα στο Δημόσιο φόρο εισοδήματος.
- Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, αποδεχόμενος αυτά (εκ 424.376,35 €), ως προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του Ν. 3259/2004, ακολούθως σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτής λόγω λήψης εικονικών στοιχείων, δη σε 186.725,59 €.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία

μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η από έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της παρούσης, είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένη και αναλυτικά αναπτύσσει το διαδικαστικό ιστορικό του πραγματοποιηθέντος ελέγχου, ενώ επανειλημμένως αναφέρει ότι ο προκείμενος έλεγχος βασίζεται σε στοιχεία που προέκυψαν με βάση την από-2012 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) που συστήθηκε για διενέργεια τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του Γυμναστικού Συλλόγου «ΓΣ», την από-2012 Έκθεση Ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και της πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας που της αποστάλθηκε.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από/2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία 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.

Επειδή, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., σε συνέχεια της από-2014 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο παρών έλεγχος, αφού έλαβε την από/2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας **διαπίστωσε** ότι η πρακτική που εφαρμόστηκε από τον Γ.Σ. για την «εξόφληση» των τιμολογίων των ληπτριών επιχειρήσεων, εξηγεί και τον παράδοξο τρόπο με τον οποίο εξοφλήθηκαν τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ, θεώρησε ότι οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ε.Σ.Ε και της ΕΔΕΥΘ για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Γ.Σ., Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001-2011), σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους και τον τρόπο εξόφλησής τους, **επαληθεύονται απόλυτα και για τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της**

προσφεύγουσας επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον Γ.Σ. προς όλους τους λήπτες.

Μεταξύ άλλων αξιολογήθηκαν κυρίως τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ποσά που υποτίθεται ότι δαπάνησε ο προσφεύγων για διαφήμιση μέσω τοποθέτησης μίας πινακίδας μικρών διαστάσεων (0,8 m X 2 m) σε κλειστό γήπεδο μικρής χωρητικότητας, είναι εκτός συναλλακτικής πραγματικότητας, δεν είναι αντίστοιχα με τις τιμές που επικρατούσαν στην αγορά για ανάλογες διαφημίσεις, αποτελούν δε στοιχείο που χαρακτηρίζει υπερτιμολογημένη διαφήμιση.

- Ο Γ.Σ. ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον ΦΠΑ, στον οποίο ο σύλλογος είναι υποκείμενος, τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών και αγορών, χωρίς παραστατικά και, ως εκ τούτου, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, που πρόσφερε στους πελάτες του, είχε τη δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία του ζητούσε ενδεχομένως ο πελάτης του. Στην προκειμένη περίπτωση υπήρχε αμοιβαίο όφελος μεταξύ του ΓΣ και της προσφεύγουσας, η οποία ως λήπτης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αφενός διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες και μείωσε ισόποσα τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη, αφετέρου αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό για την διαφήμιση που έχει συμφωνηθεί και καταβληθεί υπήρξε σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος..

- Πολλές επιχειρήσεις που έλαβαν Τ.Π.Υ. για διαφήμιση από τον Γ.Σ., πανομοιότυπα με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής και ως προς τη διαδικασία εξόφλησής τους, προσήλθαν αυτοβούλως και δήλωσαν ότι τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά, προκειμένου να επωφεληθούν των διατάξεων του άρθ. 12§6 του Ν.3888/2010.

- Τα εν λόγω παραστατικά φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και μάλιστα με συνολική καταβολή πόσου 53.100,00€ σε διάστημα λίγων ημερών, η συναλλακτική πρακτική του ΓΣ υπήρξε καθόλο το χρονικό διάστημα της δράσης του να πραγματοποιεί αναλήψεις και καταθέσεις ακόμα και μεγάλων χρηματικών ποσών με μετρητά, ώστε να αποκρύπτεται η πραγματική προέλευση των χρημάτων που διακινούνταν. Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των τραπεζικών παραστατικών διαπιστώθηκαν τα εξής: **α)** για την εξόφληση του ΤΠΥ .../02-12-2002 συνολικής αξίας 26.550,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε το γραμμάτιο είσπραξης αρ..../30-12-2002. Από τον έλεγχο του ταμείου στις 30-12-2002 προέκυψε ότι στις 13:30:07 πραγματοποιήθηκε ανάληψη από τον λογαριασμό του ΓΣ ποσού αξίας 93.080,00€ (αρ.παραστ.88), παράλληλα την ίδια ώρα στις 13:30:07 πραγματοποιήθηκε στον λογαριασμό του ΓΣ κατάθεση μετρητών ποσού αξίας 26.550,00€ με το ίδιο παραστατικό αρ.88 που είχε πραγματοποιηθεί και η ανάληψη και **β)** για την εξόφληση του ΤΠΥ .../23-12-2002 συνολικής αξίας 26.550,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε το γραμμάτιο είσπραξης αρ...../22-01-2003. Από την επεξεργασία των παραστατικών 22-01-2003 και 21-01-2003 διαπιστώθηκε ότι στις 21-

01-2003 πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω συναλλαγές: Στις 12:49:14 έγιναν τρεις καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 130.390,00€ (26.550+88.500+15.340) στο λογαριασμό του Γ.Σ. (αρ. παραστ.84) και στις 12:50:34 πραγματοποιήθηκε ανάληψη από την Τράπεζα ποσού 130.390,00€ από τον λογαριασμό του Γ.Σ. (αρ. παραστ. 85).

• Επειδή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατέστη σαφές για τον έλεγχο ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ. στη χρήση 2002 έχουν υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή **μερικώς εικονικά** ως προς την αξία, χωρίς όμως το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης να είναι δυνατόν επακριβώς να προσδιορισθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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. **2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν χορηγεί δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας του άρθρου 28 ν.4174/13, χορήγησε εκτενή προθεσμία είκοσι ημερών ικανή για την υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης, σε αντίθεση με τις σύντομες προθεσμίες που χορηγούνταν προγενέστερα και επιδέχονταν παράταση. Η προσφεύγουσα είχε

τη δυνατότητα να συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό προς υπεράσπιση των απόψεων της και κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να το υποβάλλει με τις απόψεις της στον έλεγχο χωρίς την παράσταση δικηγόρου. Σημειωτέον ότι και η χορήγηση παράτασης δεν θα εξυπηρετούσε την προσφεύγουσα λόγω μεγάλης διάρκειας της αποχής των δικηγόρων από την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις-2016 το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις: α) πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και β) πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων κατέθεσε στις το από έγγραφο αίτημα του ζητώντας την παράταση της προθεσμίας υποβολής των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων λόγω αποχής των δικηγόρων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού

στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά ούτε κατ' ουσία ούτε ως προς το ύψος αυτών, χωρίς όμως ουσιαστικά να επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τη μη εικονικότητα των συναλλαγών της με τον Γ.Σ. Τα στοιχεία που επικαλείται αποσκοπούν στην αληθοφάνεια των συναλλαγών, συνήθους πρακτική που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι δε ισχυρισμοί της αντικρούονται πλήρως από την έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης και αναλύονται διεξοδικά και στην παρούσα απόφαση στους υπ' αριθμ. 2,3 & 7 ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Κατά συνέπεια και αυτός ο ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Επειδή, η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου είναι λεπτομερείς, εμπειρισταωμένες όσο αφορά τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της μερικής ως προς την αξία εικονικότητας των ληφθέντων στοιχείων και με αυτοτελή και ιδιάζουσα κρίση. Η ιστορική αναδρομή στους δεσμούς του δεύτερου προσφεύγοντος με τον εκδότη των εικονικών στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι αιτιολογεί την επιλογή της συγκεκριμένης ομάδας για την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, αλλά δεν δικαιολογεί το υπέρογκο ύψος του αναγραφόμενου τιμήματος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «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. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 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». 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του 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).

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) 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 τις2013 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε 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 τις2015 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 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, 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./01-12-2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. κατόπιν των **συμπληρωματικών νέων στοιχείων** που αποστάλθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας με το με αρ.πρωτ./Τ.ΔΙΚ./...../12/17-09-2014, ο οποίος αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας δυνάμει της αριθμ./**2012** εντολής ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 09-09-2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2003, ποσού 64.618,75 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003	€
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	31.670,84
ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ Ν.3259/2004	-4.250,83
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.805,79
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΣΤΑ ΑΝΩΤΕΡΩ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	361,15
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)	32.904,01
ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ	2.166,95
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΣΤΑ ΑΝΩΤΕΡΩ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	433,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	64.618,75

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).