



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
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

Θεσσαλονίκη 2/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1458

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του

Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

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

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 6/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «», ΑΦΜ, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, στο κατά της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 και της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 και της με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 6/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «», 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 προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 46.200,00€.

2. Με την με αριθμό προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 46.200,00€.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο και την από 31/10/2012 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2003 - 2004, καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Ε.Σ.Ε.. η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 60.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 10.800,00 € στη χρήση 2003 και ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 60.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 10.800,00 € στη χρήση 2004, τα οποία εξέδωσε ο «», ΑΦΜ και τα οποία χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Ε.Σ.Ε., επαναπροσδιόρισε τα φορολογικά κέρδη των κρινόμενων χρήσεων με την προσθήκη της αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικές διαφορές και εξέδωσε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Δεν έλαβε γνώση των πορισμάτων του ελέγχου υπό μορφή της οικείας έκθεσης ελέγχου με αποτέλεσμα τη μη άσκηση, από πλευράς της, του δικαιώματος ακρόασης.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του ένδικου φόρου έχει παραγραφεί για τις χρήσεις 2003 - 2004.
- Μη δυνατότητα επανελέγχου των αμετάκλητα περαιωμένων χρήσεων 2003 -2004, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία που να θεμελιώνουν τον επανέλεγχο.
- Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι μη νόμιμη διότι θεμελιώνονται σε εσφαλμένη, ως προς την ουσιαστική εκτίμηση των πραγμάτων, έκθεση ελέγχου.

Ως προς το δικαίωμα ακρόασης

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, με την αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω

νόμου, ορίζεται : «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, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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 την 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 ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέδωσε στην προσφεύγουσα το με α/α Σημείωμα διαπιστώσεων μερικού φορολογικού ελέγχου του αρ. 28 και 67 Ν.4174/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπου στις πράξεις αυτές υπάρχει η ενημέρωση για το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκφράσει γραπτώς τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών, σε περίπτωση αμφισβήτησης των πράξεων. Το δε Σημείωμα διαπιστώσεων αιτιολογεί πλήρως τους λόγους που οδήγησαν στη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής. Η προσφεύγουσα δεν προσήλθε, δια του νομίμου εκπροσώπου της, στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να λάβει γνώση περί του ελέγχου και να εκφράσει τις απόψεις της για τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, που επιδίδεται με την πράξη, η οποία αποτελεί αιτιολογία της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου και περιλαμβάνει πέρα από τις διαπιστώσεις που αναγράφονται στο Σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός ότι δεν έλαβε γνώση των πορισμάτων του ελέγχου υπό μορφή της οικείας έκθεσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη άσκηση του δικαιώματος ακρόασης, τυγχάνει αβάσιμος, διότι η προσφεύγουσα έλαβε πλήρη και ουσιαστική γνώση του ελέγχου με το με α/α Σημείωμα διαπιστώσεων μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

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 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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, στο άρθρο 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής (ΠΟΛ 1142/2016) και συγκεκριμένα ορίζεται ότι : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου

ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις είτε του άρθρου 84 παρ.4 του Ν. 2238/1994 εντός της αρχικής δεκαετούς προθεσμίας σωρευτικά με τη διαπίστωση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (Ν. 4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ.3 και για τις δεκαετούς παραγραφής προθεσμίες του άρθρου 84 παρ.4 που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή την 1-1-2014 (χρήσεις 2003 και μετά). Επομένως η δεκαετής προθεσμία παραγραφής για τις χρήσεις 2003 έως 2007 καθίσταται εικοσαετής. (Φορτσάκης, Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦορΝ, 2015, Τόμος 1559, σελ. 484, 488επ).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο και η από συνημμένη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), όπου διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα δύο μερικώς εικονικών στοιχείων εκδόσεως του, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 3 και 66 παρ. 1 του Ν. 4174/2013) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τη δυνατότητα επανελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια

διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων (άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφ/ωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όπου ορίζεται : «... α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στις επίδικες χρήσεις 2003 – 2004, δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου, είχε διενεργηθεί από το Θεσσαλονίκης τακτικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005, όπου τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή, χωρίς ωστόσο να γίνει καμία αναφορά σχετικά με τις συναλλαγές που αποτέλεσαν αιτία του επανελέγχου, καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους.

Επειδή ωστόσο, το με αρ. το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο και η από συνημμένη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταγενέστερα του ελέγχου του Θεσσαλονίκης, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

Ως προς το πραγματικό των συναλλαγών

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του 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 (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο σύλλογος τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων, χωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

- Η τιμολόγηση του 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 τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ, ΓΕΝΙΚΗ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ, ΕΜΠΟΡΙΚΗ, ALPHA προκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές), ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 300.000,00 € με μετρητά για λογαριασμό πελατών του σωματείου από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του σωματείου.

- Οι ταμίες των καταστημάτων της Ε.Τ.Ε., της Γενικής και της Εμπορικής τράπεζας οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν έννορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του

- Πλήθος Τ.Π.Υ. που εκδόθηκαν από τον σκοπίμως υπολείπονται ελάχιστα του ποσού των 15.000,00 € και εξοφλούνταν με μετρητά, σε αντίθεση με την κοινή επιχειρηματική πρακτική για

αυτού του ύψους τις χρηματικές συναλλαγές, προφανώς προς αποφυγή της υποχρέωσης να εξοφλούνται μέσω τραπέζης ή με δίγραμμες επιταγές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του Κ.Β.Σ που αφορούν σε φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 15.000,00 €.

- Από τον έλεγχο του Ημερολογίου διαφόρων πράξεων του διαπιστώθηκε η διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.

- Ως προς τα επίδικα τιμολόγια, κρίθηκαν μερικώς εικονικά, λαμβάνοντας υπόψη τη φορολογική παραβατικότητα του» και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω και το γεγονός ότι η καθαρή αξία τους είναι πολύ μεγάλη σε σχέση με τα κέρδη της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, τα κέρδη της επιχείρησης για το 2003 ανήλθαν σύμφωνα με τον ισολογισμό της σε 37.161,74 € ενώ η επίμαχη δαπάνη σε 60.000,00 € (Τ.Π.Υ.) και τα κέρδη της επιχείρησης για το 2004 ανήλθαν σύμφωνα με τον ισολογισμό της σε 96.058,69 ενώ η επίμαχη δαπάνη σε 60.000,00 € (Τ.Π.Υ.).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα, είναι υπερτιμολογημένα σε σχέση με την παρεχόμενη υπηρεσία, χωρίς να αμφισβητείται το γεγονός της πραγματοποίησης της διαφήμισης και για το λόγο αυτό κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά.

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.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες υιοθετήθηκαν και από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 6/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης», ΑΦΜ

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

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003)

Διαφορά φόρου	21.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	25.200,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.200,00

Οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004)

Διαφορά φόρου	21.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	25.200,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.200,00

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).