



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 17-10-2016

Αριθμός απόφασης:1257

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:....., κατά των με αριθμ.

α)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β)/17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

δ)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμ.:

α)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

β)/17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,

γ)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και

δ)...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./17-05-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ...../17-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά κύριου φόρου 32.314,97€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 38.776,96€, δη σύνολο φόρου 71.091,93€. Ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2003 και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 17-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Με την με αριθμ...../17-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 32.404,66€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 38.885,59€, δη σύνολο φόρου 71.290,25€. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2004 ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 17-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Με την με αριθμ...../17-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 32.647,72€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 39.177,26€, δη σύνολο φόρου 71.824,98€. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2005 ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 17-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Με την με αριθμ...../11-03-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου 34.724,22€ και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 41.669,06€, δη σύνολο φόρου 76.393,28€. Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 1-1 έως 31-12-2006 ανεπαρκή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 17-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό/28-11-2013 εντολή φορολογικού ελέγχου, δυνάμει του υπ'αριθμ...../2013 εγγράφου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η από 7-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ καθώς και η από 7-10-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, (υπ'αριθμ...../2011 υπόθεση) με την οποία διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση αποδέχθηκε-έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), στις διαχειριστικές περιόδους 2003, 2004, 2005 και 2006, έκδοσης του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» με ΑΦΜ:..... Συνημμένα, στην ως άνω έκθεση

ελέγχου ΚΒΣ, ήταν η υπ' αριθμ...../14-11-2011 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων μαζί με τα κατασχεμένα στοιχεία που αναφέρονται σε αυτή.

Ειδικότερα, με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων

α) κατά τη χρήση 2003, ζήτησε-έλαβε και καταχώρησε ένα μερικώς εικονικό, ως προς την αξία, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (υπ' αριθμ...../18-12-2003), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, με καθαρή αξία 65.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.700,00€. Εκδόθηκε η με αριθμ...../19-12-2013 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), την οποία ο προσφεύγων αποδέχθηκε με την με αριθμ...../2014 πράξη συμβιβασμού.

β) κατά τη χρήση 2004, ζήτησε-έλαβε και καταχώρησε ένα μερικώς εικονικό, ως προς την αξία, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (υπ' αριθμ...../10-12-2004), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, με καθαρή αξία 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ 14.400,00€. Εκδόθηκε η με αριθμ...../19-12-2013 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), την οποία ο προσφεύγων αποδέχθηκε με την με αριθμ...../2014 πράξη συμβιβασμού.

γ) κατά τη χρήση 2005, ζήτησε-έλαβε και καταχώρησε ένα μερικώς εικονικό, ως προς την αξία, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (υπ' αριθμ...../30-12-2005), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, με καθαρή αξία 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500,00€. Εκδόθηκε η με αριθμ...../19-12-2013 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), την οποία ο προσφεύγων αποδέχθηκε με την με αριθμ...../2014 πράξη συμβιβασμού.

δ) κατά τη χρήση 2006, ζήτησε-έλαβε και καταχώρησε ένα μερικώς εικονικό, ως προς την αξία, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (υπ' αριθμ...../29-12-2006), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, με καθαρή αξία 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 9.500,00€. Εκδόθηκε η με αριθμ...../19-12-2013 απόφαση επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.), την οποία ο προσφεύγων αποδέχθηκε με την με αριθμ...../2014 πράξη συμβιβασμού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί. Τα επίδικα παραστατικά ήταν καταχωρημένα στα βιβλία κατά το χρόνο της περαίωσης. Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι δεν γνώριζε την ύπαρξη των νέων συμπληρωματικών στοιχείων κατά τον χρόνο της περαίωσης.
3. Η φέρουσα το βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή, δεν αποδεικνύει με στοιχεία τη δήθεν μερική εικονικότητα.-Γίνεται απλή παραπομπή σε άλλη έκθεση που αφορά τον εκδότη.
4. Δεν αιτιολογείται επαρκώς η απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης-Πλημμελής η κρίση του ελέγχου ότι οι επίμαχες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης, για τους ακόλουθους λόγους:

Α) Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές-Ο συμβιβασμός έγινε μόνο για την αποδέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών.

Β) Ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση την συνολική αξία του τιμολογίου, ενώ δέχεται ότι η

συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί.

Γ) Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί. Ο επανέλεγχος αφορά μόνο τα νέα στοιχεία που προέκυψαν και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επεκταθεί στο σύνολο των βιβλίων και στοιχείων αμφισβητώντας το κύρος τους.

Δ) Με το Ν 4110/2013 εισάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς που τροποποίησε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 “*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*”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.”

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 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).....”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν 4316/2014 “*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4337/2015 “Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.”

Επειδή, στην παράγραφο 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις), του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες 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, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις), του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι “ 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, εν προκειμένω, εκδόθηκε η με αριθμό/28-11-2013 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε έπειτα από το με αριθμό πρωτ...../2013 έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με το οποίο της διαβιβάστηκε η από 7-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ και η από 7-10-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2004, ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, έληγε το πρώτον στις 31-12-2014. Δεδομένης της υπ' αριθμ...../28-11-2013 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε μέχρι την 31-12-2015. Εν συνεχεία, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2005, ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, έληγε το πρώτον στις 31-12-2015. Δεδομένης της υπ' αριθμ...../28-11-2013 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, ο ως άνω χρόνος παραγραφής παρατάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4337/2015, μέχρι την 31-12-2016.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2006, ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, έληγε το πρώτον στις 31-12-2016 και συνεπώς δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χρήσης 2005.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2007, ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, λήγει το πρώτον στις 31-12-2017 και συνεπώς δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χρήσης 2006.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον οι από 7-10-2013 εκθέσεις της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. αποτελούν νέο στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994, προς επανέλεγχο των υπό κρίση οικονομικών ετών και ο προσφεύγων έχει περαιώσει αυτά με το Ν 3697/2008, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου είναι δεκαετής, που για το οικονομικό έτος 2004 έληγε το πρώτον στις 31-12-2014, ωστόσο παρατάθηκε με το άρθρο 87 του Ν 4316/2014, έως τις 31-12-2015 και με το άρθρο 22 του Ν 4337/2015 έως την 31-12-2016 και για το οικονομικό έτος 2005, έληγε το πρώτον στις 31-12-2015 και με τον προαναφερθέντα νόμο παρατάθηκε έως τις 31-12-2016. Για τα λοιπά οικονομικά έτη, ο χρόνος παραγραφής δεν έχει παρέλθει.

Συνεπώς, τα υπό κρίση οικονομικά έτη δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο έκδοσης των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, οι διατάξεις του κεφαλαίου Α' "*Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων*" του Ν 3259/2004, ως ίσχυαν, τροποποιήθηκαν, αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν από το άρθρο 28 του Ν 3697/2008.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν 3697/2008, "*Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.*"

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α."

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 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)....."

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α) κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο 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, σύμφωνα με την ίδια γνωμοδότηση του ΝΣΚ, αλλά και την ΠΟΛ 1100/2001, "Ιδιαίτερα 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 στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε ενεργηθεί 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 συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 ν. 1914/90 καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 ν.2198/94."

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων περαίωσε τα επίδικα οικονομικά έτη 2004-2007, με την αποδοχή στις 19-01-2009 του υπ' αριθμ...../1 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν 3697/2008.

Επειδή, τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του αρμόδιου προϊστάμενου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, με το με αριθμό πρωτ./2013 έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), με το οποίο διαβιβάστηκαν η από 7-10-2013 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ και η από 7-10-2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Επειδή, τα επίδικα παραστατικά ήταν καταχωρημένα στα βιβλία του προσφεύγοντα κατά το χρόνο της περαίωσης, όμως δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, ούτε ήταν δυνατή, χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις, η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι δεν γνώριζε την ύπαρξη των νέων συμπληρωματικών στοιχείων κατά το χρόνο της περαίωσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, 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 65 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 , Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002). Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319)

Επιπροσθέτως, για την επιβολή προστίμου για παράβαση διατάξεων του Κ.Β.Σ. απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως ελέγχου έστω και αν η έκθεση ελέγχου συνετάγη επ’ ευκαιρία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων επιχειρήσεως άλλης από εκείνη στην οποία επιβάλλεται το πρόστιμο (ΣτΕ 1262-3/2011 και 4503-4/1995).

Επειδή, σύμφωνα με το 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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του κατηγορούμενου 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, στην προκείμενη περίπτωση:

Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη

φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Επειδή, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, στην από 17-03-2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα, τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των επίμαχων στοιχείων ως εικονικών.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν αμφισβήτησε τις εκδοθείσες αποφάσεις επιβολής προστίμου για τη λήψη των εν λόγω εικονικών τιμολογίων, ως είχε το δικαίωμα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1086/2014, με την άσκηση ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής προβάλλοντας αιτιάσεις ως προς τη συγκρότησή τους κατά το νόμο και την ουσία, επήλθε η οριστικοποίηση αυτών. Κατ'ακολουθία των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η φέρουσα το βάρος φορολογική αρχή, δεν αποδεικνύει τη μερική εικονικότητα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2, του άρθρου 30, του ΠΔ 186/1992, *“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 την παράγραφο 4, του άρθρου 30, του ΠΔ 186/1992, όπως ισχύει από το οικονομικό έτος 2004 *“Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....., 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).....*

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.”

Επειδή, στην παράγραφο 7, του άρθρου 30, του ΠΔ 186/1992, όπως ισχύει από το οικονομικό έτος 2004 μέχρι και το οικονομικό έτος 2007,, ορίζεται 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)....., β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ, γ).....*

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α)....., β)..... 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 την παράγραφο 9, του άρθρου 30, του ΠΔ 186/1992 ". Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ."

Επειδή, στην περίπτωση γ', της παραγράφου 2, του άρθρου 30 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι "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".

Επειδή, εν προκειμένω, οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και ειδικότερα:

Για το οικονομικό έτος 2004, ανέρχονται σε:

- Ποσοστό 18,66% επί των ακαθαρίστων εσόδων (65.000€/348.322,85€)
- Ποσοστό 139,13% επί των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης (65.000€/46.717,58€)
- Ποσοστό 62,21% επί των συνολικών δαπανών-εξόδων (65.000€/104.488,84€)

Για το οικονομικό έτος 2005, ανέρχονται σε:

- Ποσοστό 22,43% επί των ακαθαρίστων εσόδων (80.000€/356.607,47€)
- Ποσοστό 224,67% επί των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης (80.000€/35.607,25€)
- Ποσοστό 62,98% επί των συνολικών δαπανών-εξόδων (80.000€/127.021,36€)

Για το οικονομικό έτος 2006, ανέρχονται σε:

- Ποσοστό 13,10% επί των ακαθαρίστων εσόδων (50.000€/381.615,40€)
- Ποσοστό 114,45% επί των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης (50.000€/43.687,69€)
- Ποσοστό 53,16% επί των συνολικών δαπανών-εξόδων (50.000€/94.042,29€)

Για το οικονομικό έτος 2007, ανέρχονται σε:

- Ποσοστό 12,41% επί των ακαθαρίστων εσόδων (50.000€/402.829,47€)
- Ποσοστό 111,54% επί των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης (50.000€/44.826,47€)
- Ποσοστό 37,98% επί των συνολικών δαπανών-εξόδων (50.000€/131.675,91€)

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλείψεις, δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες αλλά επαναλαμβανόμενες σε συνεχόμενες χρήσεις, δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη αλλά σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται στα βιβλία, η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχθηκε τις αποφάσεις επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) που του καταλόγιζαν τις επίμαχες παραβάσεις, και συμβιβάστηκε με τις σχετικές πράξεις συμβιβασμού χωρίς να τις αμφισβητήσει με οποιοδήποτε τρόπο. Αναφορικά με τα δυσμενή μέτρα του άρθρου 14 του Ν 2523/1997 και τη δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την αποδέσμευση ενός τραπεζικού λογαριασμού, μέσω του οποίου θα διεκπεραιωνόταν όλες οι συναλλαγές από την εισαγωγική του δραστηριότητα.

Επειδή, σε όλα τα οικονομικά έτη και για όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, το ποσοστό της εικονικής αξίας σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από το οριζόμενο στην παράγραφο 7 του άρθρου 30.

Επειδή, ο έλεγχος, με βάση τα νέα στοιχεία που προέκυψαν, έκρινε το κύρος των βιβλίων, απορρίπτοντάς τα ως ανακριβή και προχώρησε στην έκδοση διορθωτικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εφαρμόζοντας τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 Ν.4110/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, *«κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»*.

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την στοιχειοθέτηση της παράβασης και την επιβολή των προβλεπόμενων προσθέτων φόρων

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 17-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., κατά:

- α) της υπ' αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,
- β) της υπ' αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης,
- γ) της υπ' αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, του προϊσταμένου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης και
- δ) της υπ' αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1)Βάσει της αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης:71.091,93€
- 2)Βάσει της αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης:71.290,25€
- 3)Βάσει της αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης:71.824,98€
- 4)Βάσει της αριθμ...../17-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Θεσσαλονίκης:76.393,28€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).