



**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/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 13/10/2016

Αριθμός απόφασης: 1202

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 16/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά της με αρ.πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 και της με αρ..... πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 και τη με αρ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, 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 16/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 10.000,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, έκδοσης του

....., καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρο 5 παρ. 5 η, 9 παρ. 1,2,3 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 καθώς και του άρθρου 22 περ. β του Ν.4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 και 11 του Ν.4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4,10β, 9 παρ. 1.2 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.253/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 6.000,00 €, λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, έκδοσης του καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρο 5 παρ. 5 η, 9 παρ. 1,2,3 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 καθώς και του άρθρου 22 περ. β του Ν.4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 και 11 του Ν.4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4,10β, 9 παρ. 1.2 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.253/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.4337/2015.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο και το από/2014 Ειδικό Δελτίο Πληροφοριών – Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2004 - 2007, καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 59.000,00 €, στη χρήση 2004, τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 35.600,00 €, στη χρήση 2005, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 148.750,00 €, στη χρήση 2006, είκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 392.700,00 €, στη χρήση 2007 και δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 416.500,00 €, στη χρήση 2008, τα οποία εξέδωσε ο και τα οποία χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., εξέδωσε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και τις με αρ. και πράξεις επιβολής προστίμου που αφορούν στις χρήσεις 2006 και 2007 αντίστοιχα.

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

- Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου θεμελιώνονται σε εσφαλμένη, ως προς την ουσιαστική εκτίμηση των πραγμάτων, έκθεση ελέγχου και είναι συνεπώς

πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες, διότι εκδόθηκαν για χρήσεις που έχουν περαιωθεί κατά τον Ν.3259/2004, όπως αυτός ίσχυσε μετά τη θέση σε ισχύ του Ν.3697/2008, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία που να θεμελιώνουν τον επανέλεγχο.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή των επίδικων προστίμων έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από/2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, 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 σύλλογοςτιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων, χωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

- Η τιμολόγηση του διαφέρει κατά πολύ για ομοειδείς διαφημίσεις στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα που κυμαίνεται από 829 € ανά μήνα έως 50.000,00 € ανά μήνα γεγονός που αποδεικνύει ότι η τιμολόγηση γινόταν χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών επιχειρήσεων, προκειμένου αυτές να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.
- Από 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 ΕΥΡΩ 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, όπως εν προκειμένω διαπιστώθηκε στις πληρωμές μέσω τραπεζής του προσφεύγοντος.
- Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του αθλητικού σωματείου προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέβαλε στις/2008 το ποσό των 35.700,00€, στις/2008 το ποσό των 70.000,00 €, στις/2008 το ποσό των 79.900,00 €, στις/2008 το ποσό των 50.000,00 €, στις/2008 το ποσό των 100.000,00 €, στις2009 το ποσό των 50.000,00 € και στις/2010 το ποσό των 11.000,00 € με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του σωματείου στη Εθνική Τράπεζα καθώς και στις2009 το ποσό των 25.617,22 € με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό του σωματείου στην Εμπορική Τράπεζα, τα οποία ποσά προέρχονταν από αναλήψεις μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου και στη συνέχεια την ίδια μέρα, με διαφορά ολίγων λεπτών, γινόταν κατάθεση των ποσών αυτών, από εξουσιοδοτημένα από τον άτομα, σε τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου επ' ονόματι του προσφεύγοντος, για υποτιθέμενες πληρωμές τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων από το Σύλλογο.
- 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 ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του και κυρίως ο κ.

- Ο, εκ των εξουσιοδοτημένων από τον ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ ή ατόμων της διοίκησής του.

Επειδή, όλα τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος από τον κατά τα έτη 2004-2005 δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο διότι, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωσή του, καταστράφηκαν λόγω πυρκαγιάς στις/2005. Για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησής τους, τα οποία φορολογικά στοιχεία υπολείπονται ελάχιστα του ποσού των 15.000,00 €, προφανώς προς αποφυγή της υποχρέωσης να εξοφλούνται μέσω τραπεζής 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 €.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προς τον προσφεύγοντα, 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, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από/2012 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. ... Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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 ενεργηθεί 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 (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. κατόπιν ελέγχου του κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος κατά τις υπό κρίση χρήσεις εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους.

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, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. σε περαιωμένες χρήσεις, εφόσον υπάρχουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.».

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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2005 και 2006 με το Ν. 3697/2008, ο οποίος τροποποίησε και αντικατέστησε τον Ν. 3259/2004 περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων.

Επειδή ωστόσο, το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό έγγραφο της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης μεταγενέστερα της περαίωσης των ελεγχόμενων χρήσεων, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004, όπου ορίζουν ότι δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εφόσον περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής νέα στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

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 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. υπ' αριθμ. πρωτ. εγγράφου και του από/2014 Ειδικό Δελτίου Πληροφοριών – Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), κατά τον οποίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τον είναι μερικώς εικονικά. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

Λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, έκδοσης του, καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρο 5 παρ. 5 η, 9 παρ. 1,2,3 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 καθώς και του άρθρου 22 περ. β του Ν.4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 και 11 του Ν.4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4,10β, 9 παρ. 1.2 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.253/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015.

50.000,00 X 20% = 10.000,00 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, έκδοσης του, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ.4γ του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρο 5 παρ. 5 η, 9 παρ. 1,2,3 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 καθώς και του άρθρου 22 περ. β του Ν.4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 και 11 του Ν.4174/13 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4,10β, 9 παρ. 1.2 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.253/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν.4337/2015.

30.000,00 X 20% = 6.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).