



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 658/17-06-2016

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- θ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ, των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
4. Τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. έγγραφο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή επανελέγχου** (σε αντικατάσταση της εντολής), με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου) και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυπτε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτης δύο μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (απροσδιορίστου εικονικής αξίας) εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....», με ΑΦΜ Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 6.000€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3γ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε μία περίπτωση, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 18§1,9 & 30§4γ' του

Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην λήψη και χρησιμοποίηση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας και συγκεκριμένα του υπ' αρ. Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 30.000€ (πλέον Φ.Π.Α. 5.400,00€) εκδόσεως του «.....» Α.Φ.Μ.:

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 6.000€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3γ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε μία περίπτωση, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11, 18§1,9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην λήψη και χρησιμοποίηση ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας και συγκεκριμένα του υπ' αρ. Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 30.000€ (πλέον Φ.Π.Α. 5.400,00€) εκδόσεως του «.....» Α.Φ.Μ.:

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **16.200,00 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ' αρ. μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως του με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 30.000€ πλέον Φ.Π.Α. 5.400,00 €, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών του.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.)** του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **16.200,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά το υπ' αρ. 921/1-12-2004 μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως του με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 30.000€ πλέον Φ.Π.Α. 5.400,00 €, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών του.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού**

Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 15.538,03€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 18.645,64€, ήτοι συνολικό ποσό **34.183,67€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Όπως έχει προαναφερθεί, η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) καθαρής συνολικής αξίας 30.000€, εκδόσεως του με ΑΦΜ: Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2003 εξωλογιστικά.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 14.289,93€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 17.147,93€, ήτοι συνολικό ποσό **31.437,85€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Όπως έχει προαναφερθεί, η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) καθαρής συνολικής αξίας 30.000€, εκδόσεως του με ΑΦΜ: Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2003 εξωλογιστικά.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου

προστιθέμενης αξίας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, κατά **5.400€** (από 9.181,77€ βάσει δήλωσης σε 3.781,77€ βάσει ελέγχου) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου προήλθε εξαιτίας της αφαίρεσης από τις φορολογητέες δαπάνες αξίας ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο υπ' αρ. μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του, ο οποίος ανερχόταν στο ποσό των **5.400€**.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 10.800,00€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 12.960,00€, ήτοι συνολικό ποσό **23.760,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε εξαιτίας της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου που προερχόταν από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, αλλά και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας του στο υπ' αρ. μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του, που ανερχόταν στο ποσό των 30.000€ και 5.400€ αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να επανεξεταστούν οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*
- ii. Η επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2003, 2004) με το υπ' αρ. 335311/1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και ως εκ τούτου τα οικονομικά αποτελέσματα αυτών έχουν καταστεί αμετάκλητα.*
- iii. Η φορολογική αρχή δεν διενήργησε ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, παρά στηρίχθηκε στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, που αφορούσε τον*
- iv. Από την έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου δεν προκύπτουν τα στοιχεία με βάση τα οποία δύναται τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία να χαρακτηρισθούν ως μερικώς εικονικά. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αόριστες και υποθετικές.*

- v. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων το φέρει η φορολογική αρχή, η οποία δεν στήριξε την κρίση της σε συγκεκριμένα στοιχεία.
- vi. Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.
- vii. Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και ως εκ τούτου παράνομα και καταχρηστικά η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα της χρήσης εξωλογιστικά
- viii. Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και ως εκ τούτου παράνομα και καταχρηστικά η φορολογική αρχή μείωσε τις φορολογητέες εισροές ως προς το Φ.Π.Α.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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..... 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**».
- **Επειδή,** στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν **από συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή.....

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω, ο Προϊστάμενος της Ζ' Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αρ. αρχική εντολή επανελέγχου, καθιστώντας τον προσφεύγοντα υποκείμενο ελέγχου, λαμβάνοντας ταυτόχρονα διετή παράταση της παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από τα προαναφερθέντα, η προθεσμία για έκδοση πράξεων που αφορούν τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004, που αρχικά παραγράφονταν στις 31/12/2014 & 31/12/15 αντίστοιχα, παρατάθηκε κατά μια διετία.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αδυναμίας της φορολογικής διοίκησης τροποποίησης των οικονομικών αποτελεσμάτων των χρήσεων 2003 & 2004, καθώς αυτά έχουν καταστεί αμετάκλητα, λόγω περαίωσης.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ)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**, τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.
- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, όπως επανήλθαν και τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008, ορίζονται ρητώς τα εξής: «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 συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη 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 εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2003 και 2004. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης, κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος.

- **Επειδή** στο άρθρο 23 §2 του Ν. 4174/13 ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....»

- **Επειδή** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμοδίας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.
- **Επειδή,** σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται η διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιοριστεί εξ' ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στην επιχείρησή του κρίνεται αβάσιμος, καθώς η φορολογική αρχή, είχε το δικαίωμα, στηριζόμενη στην πλήρως εμπεριστατωμένη έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, που έκρινε ως μερικώς εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων, να εκδώσει πράξεις καταλογισμού φόρων και επιβολής προστίμων σε βάρος του,

Ως προς τους ισχυρισμούς περί αοριστίας της έκθεσης του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων από την φορολογική διοίκηση.

- **Επειδή,** ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος και σε καμία περίπτωση δεν βασίζεται αποκλειστικά στον γενικό χαρακτηρισμό της συναλλακτικής συμπεριφοράς του Πιο συγκεκριμένα, η έκθεση του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από έκθεσης Κ.Β.Σ. της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Με το υπ' αρ. πληροφοριακό έγγραφο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου προέκυψε ότι, μετά από έρευνά του, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονταν στα

τιμολόγια διαφήμισης, διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονταν κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονταν στα παραστατικά.

- ✓ Από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του, προέκυψε ότι ο σύλλογος εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις σε διάφορες επιχειρήσεις χωρίς να τηρεί μια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική. Αντιθέτως, τιμολογούσε σε οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή να εκπέσει από τα έσοδά της και κατά συνέπεια από τα κέρδη της, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό δαπάνης διαφήμισης, αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισρών από τις φορολογητέες εισροές.
- ✓ Από τον πραγματοποιήθηκαν εικονικές αγορές στην χρήση 2003 ύψους 2.647.059,00€ στην χρήση 2004 ύψους 7.697.612,00€, ενώ παράλληλα στην χρήση 2004 καταχώρησε αγορές άνευ παραστατικών ύψους 1.689.470€ και έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν ύψους 790.000€
- ✓ Όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων έγιναν προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, να εμφανίζονται δηλαδή τα αναγραφόμενα ποσά ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογαριασμό του
- ✓ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογαριασμού καταθέσεων όψεως, παρότι ο τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως και μάλιστα εμφανίζονταν σε αυτούς καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη, είχε ως σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο, προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαράβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία.
- ✓ Από τον έλεγχο του Ημερολογίου διαφόρων πράξεων του διαπιστώθηκε η διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.
- ✓ Οι αναγραφόμενες τιμές επί των εκδοθέντων από τον τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για τον ίδιο τρόπο διαφήμισης, στον ίδιο χώρο και στην ίδια ομάδα διαφέρουν κατά πολύ. Αναλυτικότερα, η ομοειδής διαφήμιση (πινακίδα) τιμολογείται από τον το 2003 με ποσά από 2.250,00€/μήνα έως 10.000,00€/μήνα, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο δεν τηρούσε συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική, παρά τιμολογούσε σε οποιαδήποτε αξία χρειαζόταν η εκάστοτε λήπτρια επιχείρηση.
- ✓ Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του τόσο στην προσφεύγουσα όσο και σε άλλες επιχειρήσεις δεν έχουν συνάφεια αλλά είναι πολλαπλάσιες (από τριπλάσιες έως δεκαπλάσιες) από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα που αγωνίζονταν επαγγελματική ομάδα μπάσκετ της ίδιας πόλης (ΚΑΕ ΠΑΟΚ), η οποία μάλιστα αγωνιζόταν σε γήπεδο πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας. Επιπλέον, συμμετείχε στο δεύτερο κατά σειρά

δημοφιλέστερο ομαδικό άθλημα στην Ελλάδα, το οποίο συγκεντρώνει πολύ περισσότερους φιλάθλους, έχει πολύ μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης και συγκεντρώνει πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική δαπάνη.

- ✓ Η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (Α.Σ. ΠΑΟΚ) τιμολογούνταν με τιμές που κυμαίνονταν από 1.500,00€ έως 10.000,00€ για ολόκληρη την αγωνιστική περίοδο, τιμές δηλαδή που υπολείπονται σημαντικά από αυτές στις οποίες τιμολογούσε ο όμοιες διαφημίσεις, όπως και τις διαφημίσεις του προσφεύγοντος.
- ✓ Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες 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). 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.
- ✓ Οι ταμίες των καταστημάτων της, τηςκαι της 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.
- ✓ Οι πρακτικές που εφαρμόστηκαν για την εξόφληση των τιμολογίων του προσφεύγοντος εφαρμόστηκαν και σε δεκάδες άλλες λήπτριες επιχειρήσεις του, γεγονός που καταδεικνύει ότι η υπό κρίση περίπτωση εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον προς όλους τους λήπτες.
- ✓ Το περιεχόμενο των συμφωνητικών μεταξύ του προσφεύγοντος και του είναι γενικό και αόριστο κάτι που δεν συνάδει με έγγραφες συμφωνίες δύο μερών όταν αυτές αναφέρονται σε συμφωνία πολλών χιλιάδων ευρώ.

- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων πρόβη σε αποδοχή – λήψη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής. Για τους ανωτέρω λόγους, ορθώς τα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται, ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί, καθώς όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της από ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και της συνημμένης σε αυτό

έκθεσης του ειδικού συνεργείου αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η καταγραφή δε όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή,** το αποδεικτικό υλικό που προσκομίστηκε δεν είναι σε θέση να αποδείξει το πραγματικό τίμημα της παρεχόμενης υπηρεσίας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η διαφήμιση πραγματοποιήθηκε με το φερόμενο τίμημα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν. 4174/2013. Το αποδεικτικό δε καταβολής τέλους διαφήμισης ουδεμία αποδεικτική ισχύ έχει για το πραγματικό ύψος αυτής, καθώς η καταβολή του ήταν προς το συμφέρον της λήπτριας επιχείρησης, αφού αποτελούσε προϋπόθεση, προκειμένου να εκπεστεί η δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

- **Επειδή,** στο άρθρο 28 του Ν. 4174/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας) ορίζεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια γνωστοποίησης των αποτελεσμάτων του εκάστοτε ελέγχου. Συγκεκριμένα, στη παράγραφο 1 αναφέρονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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».

Σύμφωνα, επίσης, με το άρθρο 62 §1 του ίδιου νόμου: Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

- **Επειδή,** στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε ορθώς η ανωτέρω διαδικασία γνωστοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, με την από έκθεση επίδοσης κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα κ., στα γραφεία της Οικονομικής υπηρεσίας (Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) το υπ' αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και τις προσωρινές πράξεις

επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ. Ο προσφεύγων ουδέποτε υπέβαλλε σχετικό υπόμνημα, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο εικοσαήμερης προθεσμίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται δια της παρούσης ότι προβάλλεται παρελκυστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη νόμιμου προσδιορισμού τόσο της φορολογητέας ύλης στην φορολογία εισοδήματος όσο και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ, καθώς τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 : « 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.....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), 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**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.....».

- **Επειδή,** στο άρθρο 32§1 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν ».

- **Επειδή,** εν προκειμένω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου προσδιορισμού τόσο της φορολογητέας ύλης στην φορολογία εισοδήματος όσο και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ, προβάλλονται αλυσιτελώς και για το λόγο αυτό απορρίπτονται.

Από τον φορολογικό έλεγχο στοιχειοθετήθηκε και τεκμηριώθηκε πλήρως ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά. Ως εκ τούτου, ορθώς, η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή, προσδιόρισε τα αποτελέσματα των δύο χρήσεων εξωλογιστικά και εξαίρεσε ως μη νόμιμα τα επίμαχα παραστατικά από τις φορολογητέες δαπάνες ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	6.000€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	16.200€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	15.538,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	18.645,64€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	34.183,67€

Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση βάσει της παρούσας απόφασης	-3.781,77€
--	-------------------

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	6.000€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	16.200€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	14.289,93€
---	------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	17.147,93€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	31.437,85€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	10.800,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	12.960,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	23.760,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).