



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

27/04/2015

Αριθμός απόφασης:

1702

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 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».

γ. 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».

δ. 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 27/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αριθ. υπ' αριθ.,,, και/15-12-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ.,,, και/15-12-2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 24/04/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 27/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/27-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή του 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 υπ' αριθ./18-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 - 31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.240,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 3.888,00 €.

2 Με την υπ' αριθ./18-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 - 31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 18.608,46 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 22.330,15 €.

3. Με την υπ' αριθ./18-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 20.053,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 24.063,67 €.

4. Με την υπ' αριθ./18-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.700,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 6.840,00 €.

5. Με την υπ' αριθ./18-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.990,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 4.788,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης βάσει της από 09/12/2014 εκθέσεως Επανελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, και τη διαπίστωση ότι ο προσφεύγων για την ατομική επιχείρησή του «....., ΑΦΜ:,,» έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως του «.....», με Α.Φ.Μ.: κατά τις χρήσεις 2002,2003, 2004, 2005 και 2006 τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97.

Συγκεκριμένα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ανά χρήση έχουν ως εξής:

Χρήση 2002

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/25-11-2002	9.000,00€	1.620,00€	10.620,00€
2	/23-12-2002	9.000,00€	1.620,00€	10.620,00€
	Σύνολο	18.000,00€	3.240,00€	21.240,00€

Χρήση 2003

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----	---	-------------	-------	------------------

1	/17-09-2003	11.000,00€	1.980,00€	12.980,00€
2	/20-10-2003	11.000,00€	1.980,00€	12.980,00€
3	/14-11-2003	11.000,00€	1.980,00€	12.980,00€
4	/04-12-2003	11.000,00€	1.980,00€	12.980,00€
	Σύνολο	44.000,00€	7.920,00€	51.920,00€

Χρήση 2004

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/28-09-2004	12.000,00€	2.160,00€	14.160,00€
2	/20-10-2004	12.000,00€	2.160,00€	14.160,00€
3	/24-11-2004	12.000,00€	2.160,00€	14.160,00€
4	/01-12-2004	12.000,00€	2.160,00€	14.160,00€
	Σύνολο	48.000,00€	8.640,00€	56.640,00€

Χρήση 2005

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/25-10-2005	10.000,00€	1.900,00€	11.900,00€
2	/17-11-2005	10.000,00€	1.900,00€	11.900,00€
3	/16-12-2005	10.000,00€	1.900,00€	11.900,00€
	Σύνολο	30.000,00€	5.700,00€	35.700,00€

Χρήση 2006

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/13-10-2006	7.000,00€	1.330,00€	8.330,00€
2	/07-11-2006	7.000,00€	1.330,00€	8.330,00€
3	/12-12-2006	7.000,00€	1.330,00€	8.330,00€
	Σύνολο	21.000,00€	3.990,00€	24.990,00€

Για τις ως άνω παρατυπίες και παραλείψεις ο έλεγχος, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2002, 2005 και 2006 ως **Επαρκή**, καθόσον θεώρησε ότι αυτές οι πράξεις και παραλείψεις δεν είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν ουσιωδώς το κύρος των βιβλίων, προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εισροών της αντίστοιχων χρήσεων του αναλογούντος ΦΠΑ, ο οποίος αντιστοιχεί στην αξία των εν λόγω ληφθέντων μερικώς εικονικών στοιχείων. Τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2003 και 2004, ο έλεγχος τα έκρινε **Ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ), καθ' όσον θεώρησε ότι πρόκειται για πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων, και προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 48 του Ν. 2859/2000. Βάσει

των ως άνω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Καλλιθέας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2002-31/12/2002 και 01/01/2003-31/12/2003 το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων υπέκυψε σε παραγραφή.
2. Μη νόμιμος τεκμαρτός προσδιορισμός της βάσης επιβολής ΦΠΑ.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ακυρότητας διότι η έκθεση ΦΠΑ βασίστηκε στα δεδομένα που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος
4. Μη νόμιμος ο επανέλεγχος διότι όλες οι κρινόμενες χρήσεις είχαν περαιωθεί και δεν μπορεί να θεωρηθούν νέα στοιχεία ούτε συμπληρωματικά καθότι τα στοιχεία αυτά ήταν στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ κατά την έκδοση των αρχικών φύλλων ελέγχου. Επίσης δεν προκύπτει το ποσό και δεν αποδεικνύεται το ύψος της αξίας των μερικώς εικονικών τιμολογίων
5. Οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές και η φορολογική αρχή στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις των παραβάσεων που υπέπεσε ο
6. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003 και 01/01/2004-31/12/2004 η φορολογική αρχή με πλημμελή αιτιολογία προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων διότι οι παρατυπίες είναι μικρής έκτασης και δεν είναι αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος.
7. Υπάρχουν θεωρηθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά και οι αξίες των διαφημίσεων που συμφωνήθηκαν δεν απέχουν από τους τιμοκαταλόγους άλλων σωματείων
8. Η αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία φέρει το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών της .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000:

«3. 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 ΔΟΥ, 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.»

Επειδή 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 Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 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.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

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 εγερθεί 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).....

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή ο προσφεύγων τη χρήση 2002 (οικ. έτος 2003) είχε περαιώσει με την αποδοχή του υπ. αρ. το με αρ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης βάσει του Ν. 3259/2004, τις χρήσεις 2003 (οικ. έτος 2004), 2004 (οικ. έτος 2005), 2005 (οικ. έτος 2006) είχε περαιώσει με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ. 1037/2005 και τη χρήση 2006 (οικ. έτος 2007) είχε περαιώσει με την αποδοχή του υπ. αρ. το με αρ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης βάσει του Ν. 3697/2008, διενεργήθηκε επανέλεγχος των χρήσεων 2002 έως και 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68§2 του Ν. 2238/94 επειδή προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της Ε'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το με αρ. πρωτ./19-07-2013 της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/νικης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) και δεν υπήρχαν στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ κατά την ημερομηνία της περαίωσης των εν λόγω χρήσεων.

Ως εκ τούτου οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων δεν ευσταθούν και είναι απορριπτέοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 του ν. 2859/2000 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων , για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται και μετά την πάροδο πενταετίας όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παρ. 3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000. Έτσι ο χρόνος παραγραφής επί συμπληρωματικών στοιχείων για τη χρήση 2002 συμπίπτει με την 31/12/2003 και για τη χρήση 2003 με την 31/12/2004.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρου 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 για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των με αρ.,/15-12-2014 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2002, 2003, δεδομένου ότι η με αριθ. εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την 20/12/2013 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 44.000,00 € με αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα 768.220,39 €, δηλαδή ποσοστό 5,73% και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 48.000,00 € με αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα 331.332,19 €, δηλαδή ποσοστό 5,85%, ορθώς ο έλεγχος λόγω του είδους της παράβασης και λόγω της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκρινε ότι είναι μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94.

Επειδή τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα ανωτέρω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας τα οποία είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών των χρήσεων 2002,2003, 2004, 2005 και 2006 των οποίων αφορούν και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν πραγματοποιηθείσες δαπάνες με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται για να καλύψουν δαπάνες και να δικαιολογήσουν την έκπτωση θα πρέπει να έχουν εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένα που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/000 εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστική αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η λήψη μερικώς εικονικών ως προς την αξία των ως αναφερομένων Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ./2012 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσ/νικής (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) μετά από τη διενέργεια πλήρους φορολογικού ελέγχου για το Γ.Σ "....." Α.Φ.Μ., ύστερα από σοβαρές ενδείξεις, αλλά και από την ύπαρξη παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας από μέρους του, σύμφωνα με τις οποίες εμπειριστικά και αιτιολογημένα είχε αποδειχθεί η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από το Γυμναστικό Σύλλογο "....." και που για λόγους χρηστής διοίκησης έγινε δεκτό ότι το σύνολο των επιχειρήσεων που έλαβαν Τ.Π.Υ. από τον "Γ.Σ." για την προβολή τους έχουν με κάποιο τρόπο διαφημισθεί και τούτο επειδή δεν έχει αδιάσειστα στοιχεία για το αντίθετο.

Ως εκ τούτου στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω μερικής εικονικότητας της αξίας των απεικονιζόμενων σε αυτά συναλλαγών και ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2013 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της ελέγκτριας, της Δ.Ο.Υ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./27-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των υπ' αριθ.,,, και/15-12-2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2002-31/12/2002, 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002

Διαφορά φόρου	3.240,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.888,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.128,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003

Διαφορά φόρου	18.608,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	22.330,15 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.938,61 €
----------------------------	--------------------

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Διαφορά φόρου	20.053,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	24.063,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.116,73 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Διαφορά φόρου	5.700,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.840,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.540,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Διαφορά φόρου	3.990,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.788,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.778,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).