



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγγατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2495

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

**2.** Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **17/7/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αριθ. ... **30/5/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης **2008** και **β)** της με αριθ. ... **30/5/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους **2009** (διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2008**) του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/7/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... **30/5/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης **2008**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **16.000,00€**, λόγω λήψης τεσσάρων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ 15.200,00€, δη συνολικής αξίας 95.200,00€ εκδόσεως του «...» (προηγούμενη επωνυμία ...) με ΑΦΜ:..., παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του Ν.4337/2015, δη πρόστιμο 80.000,00€ x 20% = 16.000,00€.
- Με τη με αριθ. ... **30/5/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους **2009** (διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2008**) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 223.277,89€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 217.584,31€, δη σύνολο φόρου **440.862,20€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **30/5/2019** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 ΚΒΣ και επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. ...**19/4/2018** εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... **7/12/2015** έγγραφο –Δελτίο Πληροφοριών της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης (εισερχόμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης ... **9/12/2015**) με συνημμένη την από **3/12/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία το Αθλητικό Σωματείο Θεσσαλονίκης «...» με ΑΦΜ ..., εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις - λήπτριες εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας. Μεταξύ των ληπτριών είναι και η προσφεύγουσα, προς την οποία εκδόθηκαν τέσσερα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 80.000,00€ στη χρήση 2008.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου για τη χρήση 2008
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης της μερικής εικονικότητας. Παραβίαση του τεκμηρίου καλής πίστης.

- 3) Εσφαλμένη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογίας εισοδήματος.
- 4) Εσφαλμένος προσδιορισμός των κερδών και του αναλογούντος φόρου λόγω εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή καθαρού κέρδους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών μου από την ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για την χρήση του έτους 2008. Η προσφεύγουσα με βάση τη πραγματική της δραστηριότητα, κατατάσσεται στον κωδικό **2349α** Έμπορος ηλεκτρονικών υπολογιστών με συντελεστή **ΜΣΚΚ 10%** και όχι στον κωδικό **8430** «Επιχείρηση παραγωγής προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών κατόπιν παραγγελίας» με συντελεστή **ΜΣΚΚ 22%** που εφάρμοσε ο έλεγχος – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

**Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου για τη χρήση 2008**

**Επειδή**, με το άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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**, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 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... 4. 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) ... 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**, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία

εισοδήματος».

**Επειδή**, στο άρθρο 68 παρ 2 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) 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. 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 την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη

νομολογία του ΣΤΕ ( ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. .... ..».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή** σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου για το οικονομικό έτος **2009** (διαχ. περίοδο **1/1 - 31/12/2008**) έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα δήλωση φόρου εισοδήματος στις **25/5/2009**.

**Επειδή**, το με αρ. πρωτ. ... **7/12/2015** έγγραφο της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ... **9/12/2015** ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) και η συνημμένη σε αυτό από **3/12/2015** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για το Αθλητικό Σωματείο Θεσσαλονίκης «...» με ΑΦΜ ... εκδότη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στις **9/12/2015**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ.2 του Ν.2238/1994.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, στο οικονομικό έτος **2009** (διαχ. περίοδο **1/1 - 31/12/2008**) κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2019**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **30/5/2019**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

**Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

**Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της μερικής εικονικότητας και παραβίασης του τεκμηρίου καλής πίστης**

**Επειδή** με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστατωμένα 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».

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, 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**, 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**, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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**, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους

αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από **30/5/2019** εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 5 – 10) και φορολογίας εισοδήματος (σελ. 5 – 14) της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. ... **7/12/2015** έγγραφο του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **3/12/2015** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για το Αθλητικό Σωματείο Θεσσαλονίκης «...» με **ΑΦΜ** .... Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Σχετικά με τον εκδότη - αθλητικό σωματείο Θεσσαλονίκης «...» διαπιστώθηκε ότι **α)** οι αναγραφόμενες τιμές στα τιμολόγια που εξέδωσε το αθλητικό σωματείο, δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές που ισχύουν για τα άλλα σωματεία, **β)** τέσσερις επιχειρήσεις λήπτριες τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του Αθλητικού Σωματείου για τις χρήσεις 2006 - 2011, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλαν στις αρμόδιες ΔΟΥ το ειδικό σημείωμα του Ν.3888/2010 άρθρο 12 παρ.6, δηλώνοντας ως εικονικά τριάντα τέσσερα Τ.Π.Υ. εκδόσεως του ανωτέρω συλλόγου συνολικής καθαρής αξίας 3.066.410,00€, **γ)** από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, διαπιστώθηκαν καταθέσεις και ταυτόχρονες ισόποσες αναλήψεις στο ίδιο ταμείο και **δ)** το αθλητικό σωματείο δεν προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων εξόδων, τα παραστατικά εγγραφών καθώς και το βιβλίο ταμείου το οποίο ήταν υποχρεωμένο να τηρεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν.2725/1999. Επιπλέον δήλωσε απώλεια του με αριθμό πράξης θεώρησης 7192/2001 βιβλίου εσόδων-εξόδων του.
- Δε διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας καθώς αυτά δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη

χρήση 2008.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της καθώς και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

**Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.**

**Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογίας εισοδήματος, εσφαλμένου προσδιορισμού των κερδών και του αναλογούντος φόρου λόγω εφαρμογής εσφαλμένου συντελεστή καθαρού κέρδους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. 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. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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,... 7. 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: ... β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... 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**, με το άρθρο 30 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) 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... Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω



παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας. ....».

**Επειδή**, με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

**Επειδή**, με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου καθώς η αξία των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της «...» με **ΑΦΜ** ..., που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, είναι

μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2008. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης έχει ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
2008	80.000,00€	1.659.084,93€	4,82%

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ορθώς η φορολογική διοίκηση εφάρμοσε τον με κωδικό αριθμό 8430 «επιχείρηση παραγωγής προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, κατόπιν παραγγελίας» Συντελεστή Καθαρού Κέρδους 22% στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών της προσφεύγουσας στη χρήση 2008, καθώς:

- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται μεν ότι οι πωλήσεις της κατά τη χρήση 2008 προέρχονται κατά κύριο λόγο από πωλήσεις εμπορευμάτων (ηλεκτρονικών υπολογιστών) ωστόσο δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της υπό κρίση χρήσης 2008, κατά συνέπεια δεν κατέστη εφικτό να επαληθευθεί ο ισχυρισμός της σύμφωνα με τον οποίο τα έσοδα της επιχείρησης, κατά την χρήση αυτή, προέρχονταν κυρίως από πωλήσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και δευτερευόντως από παροχή υπηρεσιών.
- Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η δραστηριότητα της, κατατάσσεται στον κωδικό **2349α** «έμπορος ηλεκτρονικών υπολογιστών» με ΜΣΚΚ 10%. Κατόπιν όμως έρευνας του ελέγχου στο υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δήλωσε από ενάρξεως της (24/07/2002) ως κύρια δραστηριότητά της την «παραγωγή προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών που παράγονται ή ολοκληρώνονται κατόπιν παραγγελίας» με ΚΑΔ 72.203.201 από 24/07/2002 έως 1/12/2008 και κατόπιν αντιστοίχησης με ΚΑΔ 62011101 από 1/12/2008 έως την ημερομηνία διακοπής της, ήτοι 16/3/2014). Βάσει του πίνακα μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους της παρ.1 της 1004925/15062/Γ0012/ΠΟΛ1004/19.1.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ίσχυε για την εν λόγω χρήση, η παραπάνω δραστηριότητα αντιστοιχεί σε κωδικό αριθμό 8430 με συντελεστή καθαρού κέρδους 22%.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Συνεπώς** οι **σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.**

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... - 17/7/2019 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσης και τελούσης υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ:....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

### Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2008 – Οικ. Έτος 2009

- Η με αριθ. ... 30/5/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ

	Ποσό
Πρόστιμο	16.000,00€

- Η με αριθ. ... 30/5/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	223.277,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	217.584,31€
Καταλογιζόμενο ποσό	440.862,20€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.