



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 25/ 06/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1916

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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

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

4. Την από 18/02/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/18-02-2014 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αρ.,,,,,,/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, για τις διαχειριστικές περιόδους 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010, 2011 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες αποφάσεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, τις οποίες ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Την υπ' αριθ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα ΙΔ' Μονομελές.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-02-2014** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία μετά την υπ' αριθ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα ΙΔ' Μονομελές, λαμβάνεται ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 24-09-2013 και με αριθμό υπόθεσης/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης, κατά της ατομικής επιχείρησης του του, ΑΦΜ, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, εξέδωσε τις παρακάτω αποφάσεις:

α) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 15.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

β) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

γ) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

δ) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

ε) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

συνολικού ποσού 40.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

στ) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

ζ) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 35.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

η) Με την υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 15.000 € για τη διαχειριστική περίοδο 2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4 γ' του Π.Δ. 186/92

Οι παραβάσεις αφορούν την αποδοχή – λήψη και καταχώρηση μερικώς εικονικών ως προς την αξία Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, έκδοσης του με συνολική καθαρή αξία αυτών, όπως αναλυτικά αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟ- ΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΑΞΙΑ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Τ.Π.Υ. (ΧΩΡΙΣ ΝΑ ΚΑΤΑΣΤΕΙ ΔΥΝΑΤΟΣ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΤΟΥΣ ΑΞΙΑΣ)
1	Τ.Π.Υ...../2002	7.000,00€	7.000,00€
2	Τ.Π.Υ...../2002	8.000,00€	8.000,00€
3	Τ.Π.Υ...../2004	10.000,00€	10.000,00€
4	Τ.Π.Υ...../2005	10.000,00€	10.000,00€
5	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€
6	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€
7	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€
8	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€
9	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€

10	Τ.Π.Υ...../2006	10.000,00€	10.000,00€
11	Τ.Π.Υ...../2007	10.000,00€	10.000,00€
12	Τ.Π.Υ...../2007	10.000,00€	10.000,00€
13	Τ.Π.Υ...../2007	10.000,00€	10.000,00€
14	Τ.Π.Υ...../2007	10.000,00€	10.000,00€
15	Τ.Π.Υ...../2008	10.000,00€	10.000,00€
16	Τ.Π.Υ...../2008	10.000,00€	10.000,00€
17	Τ.Π.Υ...../2010	10.000,00€	10.000,00€
18	Τ.Π.Υ...../2010	5.000,00€	5.000,00€
19	Τ.Π.Υ...../2010	10.000,00€	10.000,00€
20	Τ.Π.Υ...../2010	10.000,00€	10.000,00€
21	Τ.Π.Υ...../2011	5.000,00€	5.000,00€
22	Τ.Π.Υ...../2011	5.000,00€	5.000,00€
23	Τ.Π.Υ...../2011	5.000,00€	5.000,00€
	ΣΥΝΟΜΟ	205.000,00€	205.000,00€

Ο προσφεύγων, με την υπ' αριθ./18-02-2014 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Η παρούσα προσφυγή είναι εμπρόθεσμη, διότι λαμβάνοντας υπόψη της ματαίωσης του συμβιβασμού μη αποδοχής της διαφοράς στις 30-1-2014, η προθεσμία προσβολής των υπ' αριθ.,, και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου, η οποία ξεκίνησε με την κοινοποίησή τους στις 18-11-2013, ανεστάλη με την υποβολή της από 28-11-2013 αίτησης του άρθρου 66 παρ. 4α και συνεχίστηκε από την επόμενη εργάσιμη ημέρα της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης στις 30-01-2014.

-Επί του υπαρκτού των συναλλαγών - μη απόδειξη της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή.

-Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη σύνταξης κατασχετήριας έκθεσης κατά την παραλαβή στοιχείων και εγγράφων της επιχείρησης.

-Νομικώς πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη αναφοράς του αριθμού και της αξίας των φερόμενων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων.

-Μη νόμιμη επιβολή οκτώ ΑΕΠ για τη φερόμενη τέλεση περισσότερων αυτοτελών παραβάσεων.

-Μη νόμιμη η επιβολή των υπ' αριθ.,, και/2013 ΑΕΠ, λόγω περαίωσης των σχετικών χρήσεων.

-Μη νόμιμος ο υπολογισμός των προστίμων σε όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, κατά τις προσβαλλόμενες αποφάσεις (υπ' αριθμ.,, και/2013 ΑΕΠ), ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ.**/2014** Απόφαση του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία **απερρίφθη ως εκπρόθεσμη**, διότι ασκήθηκε μετά πάροδο της 30/ήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας απόφασης επιβολής προστίμου. Κατά της τελευταίας αποφάσεως ο προσφεύγων άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/2014 προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ.**/2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα ΙΔ' Μονομελές**, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθμ. **1811/2014** Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και **ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας.**

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 10 του δικαστηρίου:

«10. Επειδή, κατ' ακολουθία τούτων, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η υπ' αριθμ. 1811/2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ήδη Α.Α.Δ.Ε.), δυνάμει της οποίας απορρίφθηκε, ως απαράδεκτη (εκπρόθεσμη), η υπ' αριθμ./18-2-2014 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε ο προσφεύγων κατά των υπ' αριθμ.,, και/2013 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (διαχειριστικών περιόδων 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 και 2011 αντίστοιχα), να αναπεμφθεί δε η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.), προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η προαναφερόμενη ενδικοφανής προσφυγή.».

Επειδή, μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην υπηρεσία μας, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.**/2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου-Τμήμα ΙΔ' Μονομελές**, η υπ' αριθμ.**/18-02-2014** ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται επί της ουσίας:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

«1.0 προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεωών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά

ένα μέρος, οφείλεται : α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**

"2. 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.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου»

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 Παραγραφή

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η **φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.**

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω 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 ιδίου 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 2934/2017](#), ΣτΕ 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 διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1194/2017(5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** «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 ιδίου 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.....**3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994** (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της**, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 4,12 & 14 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 (ημερομηνία δημοσίευσης 15-11-2017) «4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, [...].προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρο 66 για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν.2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν.3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιοσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.[...]. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη

προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος...

.12. ...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή.....».

Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, 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 υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 172/2018 (ημερομηνία δημοσίευσης 24-01-2018)

«Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν **προσηκόντως** υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας

πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Επειδή, η διάταξη της [περιπτ. β της παρ. 4 του άρθρου 84](#) του ν. [2238/1994](#) (ΚΦΕ), παραπέμποντας στο [άρθρο 68 παρ. 2](#) του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ([περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής ([περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68](#)). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, 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 υποβληθείσας δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της [περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β](#) του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της-φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή»

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση Σ.τ.Ε. 1628 /2019 (ημερομηνία δημοσίευσης 03-09-2019 Φορολογία εισοδήματος. Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από μεταγενέστερα συμπληρωματικά στοιχεία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Ποια θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της δεκαετίας, για φορολογικές παραβάσεις διαπιστούμενες από τα εικονικά τιμολόγια, αφού δικαιολογημένα δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής.....**

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, **με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισηχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:**

«Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και **εντός πενταετίας**, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, **πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας**

παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. [2238/1994](#) ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. [2859/2000](#). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την από 24-09-2013 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 & 2011 οι οποίες είχαν περαιωθεί και συγκεκριμένα, η χρήση 2002 με τον Ν. 3559/2004, οι χρήσεις 2004, 2005 με την ΠΟΛ 1037/2005, η χρήση 2006 με τον Ν. 3697/2008 και οι χρήσεις 2007, 2008 με τον Ν. 3888/2010, ενώ οι χρήσεις 2010 και 2011 δεν είχαν περαιωθεί.

Εν συνεχεία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με βάση την ανωτέρω έκθεση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν νόμιμα στις 18-11-2013.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 §2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 στην υπό κρίση περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, λόγω νέων στοιχείων, παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για τις χρήσεις 2002, 2004, 2005, 2006 στις 31/12/2013, 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017, αντίστοιχα (επίδοση των πράξεων έγινε στις 18-11-2013).

Ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994, οι χρήσεις 2007, 2008, 2010 και 2011 παραγράφονται μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήτοι στις 31-12-2013, 31-12-2014, 31-12-2016 και 31-12-2017 αντίστοιχα (η επίδοση των πράξεων έγιναν στις 18-11-2013). Οι ανωτέρω χρήσεις δεν έχουν παραγραφή.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, Σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 3704/2012: «Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης σης διατάξεις των παρ. 3-4του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως.....».

Στην προκείμενη περίπτωση από τον φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την από 24-09-2013 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., προκύπτει ότι:

«.....ό έλεγχος επέδωσε στον υπεύθυνο της ατομικής επιχείρησης την αριθ./2012 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων - στοιχείων και συγκεκριμένα:

α) Όλα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των προαναφερόμενων χρήσεων 2002 έως και 2010, εκδόσεως με Α.Φ.Μ.

β) Τα αποδεικτικά εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

γ) Την καρτέλα του προμηθευτή των ετών 2002 έως 2012.

δ) Την καρτέλα του λογαριασμού δαπάνης των αντίστοιχων ετών.

ε) Το γενικό ημερολόγιο των ημερομηνιών καταχώρησης και των ημερομηνιών εξόφλησης - πληρωμής των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

στ) Την καρτέλα του λογαριασμού ταμείου ή κατάθεσης όψεως.

ζ) Τα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της επιχείρησης και του

η) Οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο απόδειξης της διαφημιστικής δαπάνης (φωτογραφίες, DVD κ.λπ).

Η ατομική επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην παραπάνω πρόσκληση του ελέγχου, μετά από την ζητηθείσα παράταση και την έγκριση της, που έλαβε αριθμό πρωτ./2012 της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία, εκτός των φορολογικών στοιχείων των χρήσεων 2002, 2004 & 2005, καταθέτοντας την με αριθ. πρωτ./2013 υπεύθυνη δήλωση προς την ανωτέρω υπηρεσία, στην οποία αναφέρεται ότι λόγω περαίωσης και εξόφλησης όλων των δόσεων, για τις χρήσεις 2002 έως 2005, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των και εκτός των αποδεικτικών εξόφλησης με την έκδοση επιταγών, όπως αυτές αναφέρονται στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης. Εν συνεχεία ο έλεγχος πραγματοποίησε την κατάσχεση των συνολικά δέκα έξι (16) προσκομισθέντων (φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Τ) των ετών 2006, 2007, 2008 και 2010, με την αριθ./2012 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων - στοιχείων Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.

Την 21-05-2013 με την υπ' αριθ./13 εντολή ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., ο έλεγχος πήγε εκ νέου στην έδρα της ατομικής επιχείρησης και επέδωσε την αριθ./2013 πρόσκληση βιβλίων - στοιχείων, προκειμένου να προσκομίσει στον έλεγχο τα υπ' αριθ. πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία Τ.Π.Τ. Νο./2011 καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α, Τ.Π.Τ. Νο./2011 καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α, Τ.Π.Τ. Νο./2011 καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α, που έλαβε από τον όπως προέκυψαν από την από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τον εκδότη. Επίσης με την ίδια ως άνω πρόσκληση, ζητήθηκαν τα αποδεικτικά εξόφλησης των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων, η καρτέλα προμηθευτή έτους 2011 έως την ημέρα επίδοσης της ανωτέρω πρόσκλησης, η καρτέλα λογαριασμού δαπάνης στον οποίο καταχωρήθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, το ημερολόγιο γενικής λογιστικής των ημερομηνιών

καταχώρησης και των ημερομηνιών εξόφλησης -πληρωμής των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, η καρτέλα του λογαριασμού ταμείου ή καταθέσεις όψεως των ημερομηνιών που εμφανίζονται οι πληρωμές των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, τα ιδιωτικά συμφωνητικά που τυχόν συντάχθηκαν και οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (φωτογραφίες, d.v.d), που αποδεικνύουν την δαπάνη που περιγράφεται στα ζητούμενα φορολογικά στοιχεία.

Την 28-05-2013 με την υπ.' αριθ./2013 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων -στοιχείων ο έλεγχος πραγματοποίησε στα γραφεία της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. την κατάσχεση των τριών (3) προαναφερόμενων πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων έτους 2011, που ζητήθηκαν με την αριθ./2013 πρόσκληση.....» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 24-09-2013 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχετε στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της .(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*»

Επειδή, όπως καταγράφεται, α) στην από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου του ειδικού συνεργείου ελέγχου, β) στην από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και γ) στην από 24-09-2013 έκθεση ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., για τον εκδότη με ΑΦΜ και για τον λήπτη Τ. με ΑΦΜ, που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί μερικώς εικονικά τα εν λόγω Τ.Π.Υ. και ειδικότερα:

Επειδή, από το αρ/2012 (αρ. πρωτ. ΕΣΕ/2012) πληροφοριακό έγγραφο, του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προκύπτει ότι μετά από έρευνα του, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονται στα τιμολόγια διαφήμισης (μερικώς εικονικά ως προς την αξία) διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονται κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.

Επειδή, τα υπέρογκα ποσά των διαφημίσεων που εμφανίζουν στα βιβλία τους αρκετές εταιρίες ως δαπάνες διαφήμισης με Τ.Π.Υ. του, εμφανίζεται να τα έχουν εξοφλήσει με μετρητά αυθημερόν, πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής πρακτικής. Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες της εκροές.

Επειδή, από την εκδότηρια επιχείρηση πραγματοποιήθηκαν εικονικές αγορές, στη χρήση 2002 ύψους 1.062.665,00 €, στη χρήση 2003 ύψους 2.647.059,00 €, στη χρήση 2004 ύψους 7.697.612,00 € και στη χρήση 2005 ύψους 4.602.160,30 € και στη χρήση 2004 καταχώρισε εγγραφές άνευ παραστατικών ύψους 1.689.470,00 € και έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν ύψους 790.000,00 €. Οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις και για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. ΚΒΣ, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφορούν συναλλαγές

ανύπαρκτες, προκειμένου να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που προήλθε από την έκδοση των τιμολογίων διαφήμισης. Οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης. Τα σωματεία ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον δεν φορολογούνται και δεν αποδίδουν φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή των διαφημιστικών υπηρεσιών, με την αποδοχή - λήψη εικονικών στοιχείων εκπίπτουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που προέρχεται από την έκδοση υπερτιμολογημένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

Επειδή, όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων, έγιναν, προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογ/μο

Επειδή, οι αναγραφόμενες τιμές που αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσε για διαφήμιση με πινακίδες στα γήπεδα, δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές, που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα όπου αγωνίζονται επαγγελματικές ομάδες της ανώτερης κατηγορίας μπάσκετ ανδρών αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές χιλιάδες φιλάθλων. Αντίθετα οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποίησαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω, είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ανωτέρω αναφερμένων τιμών διαφήμισης (π.χ. για χρονική περίοδο διαφήμισης 02/08/2002 έως το τέλος της αγωνιστικής περιόδου 2002-2003, με τέσσερις πινακίδες 0,80x3μ. εκάστη,, το τίμημα ανέρχεται σε 400.000,00 € πλέον ΦΠΑ).

Επειδή,, εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ, από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες και ομάδες καλαθοσφαίρισης οι οποίες διαθέτουν γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας, κυριαρχούν στην κατάκτηση τίτλων (πρωταθλήματα-κύπελλα), έχουν ευρύτατη τηλεοπτική κάλυψη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, όπου αγωνίζονται κάθε χρόνο, και βέβαια δραστηριοποιούνται στο ποδόσφαιρο και την καλαθοσφαίριση, τα οποία είναι τα πλέον δημοφιλή αθλήματα ανά τον κόσμο.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι η επιχείρηση τηρούσε τραπεζικούς λογ/μους όψεως και μάλιστα εμφανίζονται σ' αυτούς, οι καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον ΓΣ, έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Επίσης από τον έλεγχο του

Ημερολογίου διαφόρων πράξεων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προέβαινε σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων των διαφημιζομένων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.»

Λόγοι για του οποίους, ενώ τα Τ.Π.Υ. κρίνονται εικονικά ως προς την αξία, δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί επακριβώς το μέρος της εικονικής αξίας αυτών.

1. Ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του όλα τα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει αδιαμφισβήτητα και με ακρίβεια το πραγματικό ποσό που κατέβαλλε κάθε επιχ/ση για την διαφήμισή της ούτως ώστε να κριθεί ως εικονική η επί πλέον. Ο τρόπος της φερόμενη εξόφλησης των τιμολογίων είτε μέσω τράπεζας είτε με μετρητά και η πλημμελής τήρηση των βιβλίων του, σκοπό είχαν να μην υπάρχει ακριβώς αυτή η δυνατότητα, να μη μπορεί δηλαδή να προσδιορισθεί το πραγματικό ποσό που κατέβαλλαν οι επιχ/σεις και εισπράχθηκε από το (ελεγχόμενο) σωματείο.

2. Αν και η τιμολόγηση από είναι κατά πολύ μεγαλύτερη σε σχέση με την παρασχεθείσα διαφήμιση, λαμβάνοντας υπόψη τους κανόνες της αγοράς, οι οποίοι σχετίζονται πέραν του είδους αυτής κυρίως από την φήμη, την αναγνωρισιμότητα, και το μέγεθος της προβολής που θα επιτύγχαναν οι διαφημιζόμενοι μέσω αυτού, είναι πρακτικά αδύνατο να εκτιμηθεί και να προσδιοριστεί επακριβώς, η πραγματική αξία της παρασχεθείσας διαφήμισης ανά περίπτωση.

3. Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος από που με βάσει αυτόν θα τιμολογούσε την παρασχεθείσα διαφήμιση. Τα στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων, που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου από, μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά - πληροφοριακά, για την εικονικότητα γενικά των τιμολογίων και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της κάθε περίπτωσης. Ο τιμοκατάλογος διαφήμισης μόνο ως ένδειξη μπορεί να εκληφθεί και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της πραγματικής αξίας κάθε Τ.Π.Υ. που εξέδωσε για τις διαφημίσεις του. Επί πλέον αφορά διαφημίσεις σε διαφορετικό άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος – σε σχέση με - αριθμός φιλάθλων, τόσο (..... χωρητικότητας 8.142 θέσεων σε αντιδιαστολή με, τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση στο μόλις 800 θέσεων ή στο 2443 θέσεων) όσο και στις – πολύ συχνότερες σε σχέση – τηλεοπτικές μεταδόσεις.

4. Ούτε οι αξίες των 490 Ευρώ ή των 870 Ευρώ των τιμολογίων που εξέδωσε για διαφημιστική πινακίδα 0,80 X 2 και δεν αμφισβητείται η νομιμότητά τους, μπορούν να ληφθούν ως να ήταν οι μόνες αποδεκτές και να θεωρηθούν όλες οι μεγαλύτερες αξίες των υπολοίπων ως εικονικές, επειδή στον καθορισμό του ύψους κάθε συμφωνίας διαφήμισης υπεισέρχονται αρκετοί παράγοντες και δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει απόλυτη ταύτιση μεταξύ των. Το γεγονός ότι, δεν τηρούσε για τις διαφημίσεις του συναφή τιμολογιακή πολιτική, ανάλογα με το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, και τιμολογούσε με πολύ μεγάλες αποκλίσεις για την ίδια ακριβώς διαφήμιση, ενώ είναι σοβαρή

ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε, δεν παρέχει όμως την δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει επακριβώς την πραγματική αξία κάθε μιας εξ αυτών.

5. Επίσης και τα δηλωθέντα τιμολόγια ως εικονικά από λήπτες, με την εικονικότητα να την προσδιορίζουν στο 80%, ή 90% ή ακόμη και 100%, μόνο ως σοβαρή ένδειξη και της εικονικότητας των υπολοίπων μπορεί να εκληφθεί και δεν δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς και η εικονικότητα των υπολοίπων, ότι δηλαδή είναι και τα υπόλοιπα είναι πλήρως εικονικά, ή ότι είναι εικονικά κατά 90% της αξίας αυτών, ή του 80% κ.ο.κ.

6. Αν και από τα επεξεργασθέντα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν περιπτώσεις κατάθεσης χρηματικών ποσών από λήπτριες επιχειρήσεις, τα οποία αντιπροσωπεύουν μέρος των τιμολογίων που έλαβαν, ωστόσο δεν μπορεί αδιαμφισβήτητα να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αυτά αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος όλης της συναλλαγής των. Επί πλέον ακόμη και για αυτές τις περιπτώσεις, που κατεβλήθη πράγματι ένα μέρος της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων, δεν είναι δυνατόν, από όλα τα υπόλοιπα τιμολόγια κάθε λήπτριας επιχ/σης, να προσδιορισθεί για ποια ακριβώς τιμολόγια και για ποια αξία αυτών, κατεβλήθη αυτό το μέρος του φερόμενης οφειλής. Ακόμη και στις περιπτώσεις της ανακύκλωσης των χρημάτων μέσω των τραπεζικών λογ/σμών, των συμψηφιστικών τραπεζικών κινήσεων και των άλλων περιπτώσεων, που για την «εξόφληση» των τιμολογίων δεν διαπιστώθηκε πραγματική καταβολή χρημάτων, δεν μπορούν να κριθούν τα τιμολόγια πλήρως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, από την στιγμή που ο έλεγχος, με βάση τα στοιχεία που κατόρθωσε να συγκεντρώσει, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι διαφήμιση με κάποιο τρόπο έγινε σε όλες τις περιπτώσεις. Επί πλέον και για αυτές τις περιπτώσεις δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι, ένα μέρος της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια να κατεβλήθη πράγματι και να μην είναι δυνατός ο εντοπισμός του, ειδικότερα δε αν λάβουμε υπόψη ότι εκτός από τις λήπτριες επιχ/σεις, όφελος πρέπει να είχε και ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων ήτοι

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΜΕ ΤΟΝ
.....

Από τα κατασχεθέντα, με τις αριθ./2012 &/2013 εκθέσεις κατάσχεσης της υπηρεσίας της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ) των ετών 2006, 2007, 2008, 2010 & 2011 έκδοσηςκαι λήψεως της επιχείρησης, καθώς και από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία του των ετών 2002, 2004 και 2005 τα οποία η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο, καθώς και από τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία της επιχείρησης, κατόπιν των αριθ./2012 &/2013 προσκλήσεων της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. , διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2002 συνολικού ποσού 8.260,006 (καθαρή αξία 7.000,00€ + Φ.Π.Α 1.260,00€),

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2002 συνολικού ποσού 9.440,006: (καθαρή αξία 8.000,00€ + Φ.Π.Α 1.440,00€),

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2004 συνολικού ποσού 11.800,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.800,00€), δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία εξόφλησης των αλλά ούτε τα ίδια τα φορολογικά παραστατικά, λόγω περαίωσης των ανωτέρω χρήσεων και της μη υποχρέωσης διαφύλαξης των, όπως γνώρισε στον έλεγχο, με υπεύθυνη δήλωση του ο υπεύθυνος της επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία δεν εμφανίζονται να εξοφλούνται με κατάθεση χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς όπως διαπιστώθηκε από την εξέταση όλων των παραστατικών κατάθεσης που τους απέστειλαν, κατόπιν σχετικών αιτημάτων της υπηρεσίας της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ, οι τράπεζες στις οποίες τηρούσε λογαριασμούς.

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2005 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), για το οποίο όπως προαναφέρθηκε δεν προσκομίσθηκε στοιχείο εξόφλησης του αλλά ούτε το ίδιο το φορολογικό παραστατικό, λόγω περαίωσης της ανωτέρω χρήσης και συνεπώς μη υποχρέωσης της διαφύλαξης των.

Από την καρτέλα του λογαριασμού (50.24.0043) του προμηθευτή και από τον λογαριασμό (53.90.0005) επιταγές πληρωτέες, που τηρούσε η επιχείρηση, φαίνεται από την ακολουθία έκδοσης των επιταγών, ότι το μεταφερόμενο από το έτος 2005 ποσό των 11.900,00€, όπως αυτό εμφανίζεται στην καρτέλα του προμηθευτή, να εξοφλείται με έκδοση επιταγής αξίας 10.000,00€ με λήξη την 27-05-2007 και με κατάθεση την 09-03-06 ποσού 1.900,00€ στον λογαριασμό με δικαιούχο

-Το Τ.Π.Υ με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με έκδοση επιταγής αξίας 10.000,00€ με λήξη την 27-06-2007 και με κατάθεση την 26-05-06 ποσού 1.900,00€ στον Λογαριασμό με δικαιούχο

Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ./06 γραμμάτιο είσπραξης του

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ./06 γραμμάτιο είσπραξης

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ./06 γραμμάτιο είσπραξης του

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με έκδοση επιταγής αξίας 11.900,00€ με λήξη την 27-07- 07, σχετικό το αριθ./06 γραμμάτιο είσπραξης του

- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2006 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με έκδοση επιταγής αξίας 11.900,00€ με λήξη την 27-08-2007, σχετικό το αριθ. /06 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2007 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. /07 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2007 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. /07 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2007 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. 476/05-12-07 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2007 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. /08 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2008 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. /08 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2008 συνολικού ποσού 11.900,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 1.900,00€), εμφανίζεται να εξοφλήθηκε με μετρητά, σχετικό το αριθ. /08 γραμμάτιο είσπραξης του
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2010 συνολικού ποσού 12.100,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 2.100,00€),
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2010 συνολικού ποσού 6.050,00€ (καθαρή αξία 5.000,00€ + Φ.Π.Α 1.050,00€),
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2010 συνολικού ποσού 12.300,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 2.300,00€),
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2010 συνολικού ποσού 12.300,00€ (καθαρή αξία 10.000,00€ + Φ.Π.Α 2.300,00€), εμφανίζονται να εξοφλήθηκαν με κατάθεση μετρητών συνολικού ποσού 22.750,00€ στον αριθ. λογαριασμό με δικαιούχο και μεταφερόμενο, για το έτος 2011, ανεξόφλητο ποσό 20.000,00€.
- Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2011 συνολικού ποσού 6.150,00€ (καθαρή αξία 5.000,00€ + Φ.Π.Α 1.150,00€),

-Το Τ.Π.Υ. με αριθμό/2011 συνολικού ποσού 6.150,00€ (καθαρή αξία 5.000,00€ + Φ.Π.Α 1.150,00€),

-Το Τ.Π.Υ με αριθμό/2011 συνολικού ποσού 6.150,00€ (καθαρή αξία 5.000,00€ + Φ.Π.Α 1.150,00€), εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί μόνο τα ποσά που αντιστοιχούν στο Φ.Π.Α. των τριών φορολογικών στοιχείων με την έκδοση από την επιχείρηση τριών (3) επιταγών της (No λήξεως 26-05-2011, No λήξεως 25-07-11 & No λήξεως 25-08-11) και αναγραφόμενου σε κάθε μία το ποσό των 1.150,00€, σύμφωνα με τα αριθ./2011,/2011 και/2011 γραμμάτια είσπραξης και του λογαριασμού επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες, οι οποίες δεν προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Στην καρτέλα του λογαριασμού που τηρεί η επιχείρηση εμφανίζεται ανεξόφλητο ποσό 35.000,00€ έως τον Μάιο του έτους 2013.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία λήψεως της επιχείρησης εξοφλούνται με μετρητά, ορισμένα με μεταχρονολογημένες επιταγές, για τις οποίες η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο, παρόλο που ζητήθηκαν με δύο προσκλήσεις της υπηρεσίας Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. κανένα αποδεικτικό στοιχείο (αριθμό επιταγής & τράπεζα) προκειμένου να τις αναζητήσουν και να διαπιστώσουνε εάν πράγματι παρελήφθησαν από για την εξόφληση των ληφθέντων από την επιχείρηση φορολογικών στοιχείων, άλλα φορολογικά στοιχεία εξοφλούνται με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό που τις περισσότερες φορές αντιστοιχούν στο ποσό του Φ.Π.Α, ενώ δύο (2) παραστατικά κατάθεσης φαίνεται να φέρουν υπογραφές από μων εξουσιοδοτημένων από (.....,). για την διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών στους λογαριασμούς του.

Έκαστο από τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. έχει συνολική αξία κάτω των 15.000,00 και εξ' αυτού του λόγου η εξόφληση των περισσότερων πραγματοποιείται με καταβολή μετρητών, γεγονός που είναι πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής και επιχειρηματικής πρακτικής, για τέτοιο ύψος συναλλαγών, όταν συναλλαγές πολύ μικρότερου ύψους εξοφλούνται με μεταχρονολογημένες επιταγές, που λήγουν αρκετούς μήνες μετά την λήψη των φορολογικών στοιχείων που αφορούν.

Διαχρονικά έχει διαπιστωθεί (έγγραφα Κ.Υ. ΣΔΟΕ/2001 και/2007), ότι η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, ενώ μια επιχείρηση εξοφλεί προμηθευτές και άλλες υποχρεώσεις της, ακόμη και μικρών ποσών, με επιταγές, αυτές τις συναλλαγές (εικονικές) τις εξοφλεί με καταβολή μετρητών.

Η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων (διασταύρωση εάν εξοφλήθηκαν οι επιταγές, έλεγχος των φυσικών προσώπων που τις εξόφλησαν και του προορισμού των χρημάτων μετά την εξόφληση τους κ.λπ.).

Άλλωστε κατά την άποψη του ελέγχου το γεγονός, ότι το συνολικό ποσό της αξίας εκάστου εκ των είκοσι

τριών (23) προαναφερομένων τιμολογίων (έτους 2002 έως και 2011) είναι κάτω των 15.000,00 έγινε προφανώς για να μην υπάρχει υποχρέωση η εξόφληση τους να γίνει μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, όπως ίσχυαν σύμφωνα με τις οποίες

«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου, που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.»

Η ανωτέρω υποχρέωση εξόφλησης των στοιχείων της συναλλαγής τέθηκε με το άρθρο 16 του ν.2992/2002, και ισχύει ουσιαστικά από 1.5.2002 (ΠΟΛ.1127/2002). Γενικά η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και η εξόφληση τους με μετρητά είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01/5/2002, που ίσχυαν τα προαναφερόμενα και αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων.

Σημειώνεται, ότι τα προαναφερθέντα Τ.Π.Τ λήψεως της επιχείρησης στις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2010 και 2011, έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, ενώ τα Τ.Π.Τ. λήψεως της επιχείρησης στις χρήσεις 2002, 2004, 2005, για τις οποίες η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία, λόγω της μη υποχρέωσης διαφύλαξης των λόγω περαίωσης, έχουν δηλωθεί από την επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές της καταστάσεις.

ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΥΛΙΚΟ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ

Η επιχείρηση ΤΟΥ προσκόμισε στην υπηρεσία Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. τα κάτωθι ιδιωτικά συμφωνητικά:

-Το από 03-10-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και, που εκπροσωπούσαν από τον, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης, με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 x 2μ. σε εμφανές σημείο κατά την περίοδο από 03-10-2005 έως 30-05-2006, αντί συνολικού τιμήματος 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 19%, με καταβολή του ποσού των 10.000,00€ το έτος 2005 και 40.000,00€ το έτος 2006.

-Το από 02-10-2006 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης που εκπροσωπούσαν από τον, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης στο με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 x 2μ. σε εμφανές σημείο εντός και κατά την περίοδο από 02-10-2006 έως 31-12-2006, αντί τιμήματος 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 19%, με καταβολή ισόποσων δόσεων των 10.000,00€ τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους 2006.

-Το από 01-08-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και, που εκπροσωπούσαν από τον, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης

στο με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 χ 3μ. σε εμφανές σημείο εντός και κατά την περίοδο από 01-08-2007 έως 30-04-2008, αντί τιμήματος 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 19%.

-Το από 01-10-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και που εκπροσωπούσαν από τον, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης στο, με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 χ 2μ και, με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 χ 2μ. σε εμφανές σημείο εντός του γηπέδου και κατά την περίοδο από 01-10-2009 έως 30-04-2010, αντί τιμήματος 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 19%.

-Το από 04-01-2010 συμφωνητικό τροποποίησης του από 01-10-2009 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και, που εκπροσωπούσαν από τον ως προς την διάρκεια της διαφήμισης της επιχείρησης η οποία παρατάθηκε έως την 30-04-2011.

Από τα διαθέσιμα στοιχεία του που βρίσκονται στην υπηρεσία Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., βρέθηκαν και τα κάτωθι ιδιωτικά συμφωνητικά:

-Το από 01-10-2002 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και που εκπροσωπούσαν από τον πρόεδρο της, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 χ 2μ σε εμφανές σημείο και κατά την περίοδο από 01-10-2002 έως 30-05-2003, αντί τιμήματος 44.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 18%.

-Το από 01-10-2004 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ως άνω επιχείρησης και, που εκπροσωπούσαν από τον πρόεδρο της, συμφωνήθηκε η διαφήμιση της επιχείρησης, με μία διαφημιστική πινακίδα διαστάσεων 0.80 χ 2μ σε εμφανές σημείο και κατά την περίοδο από 01-10-2004 έως 30-04-2005, αντί τιμήματος 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 18%.

Ο υπεύθυνος της επιχείρησης επίσης προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικό υλικό πραγματοποίησης της διαφήμισης και συγκεκριμένα είκοσι δύο (22) φωτογραφίες του που φωτοτυπήθηκαν και απεικονίζονται σε εννέα (9) φύλλα χαρτιού.

Από τις ανωτέρω προσκομισθείσες φωτογραφίες, οι τέσσερις (4) αφορούν με αποτύπωση ημερομηνίας την 19-12-2009 και μίας (1) φωτογραφίας με ημερομηνία την 23-12-2009, ενώ στις υπόλοιπες φωτογραφίες δεν αποτυπώνεται η ημερομηνία διεξαγωγής των αγώνων.

Στην έκθεση ελέγχου στις σελίδες 18 & 19, αναφέρονται αναλυτικά οι κινήσεις που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς και αφορούν πληρωμές της επιχείρησης

..... ΤΟΥ έναντι της αξίας ορισμένων φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η επιχείρηση

Από τις κινήσεις των αναλήψεων - καταθέσεων στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς όπως αναφέρουμε πιο πάνω, ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι οι έξι (6) καταθέσεις με φερόμενο καταθέτη την επιχείρηση αντιστοιχούν σε ποσά του Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 10.950,00€, ενώ το παραστατικό κατάθεσης της 25-08-2010 ποσού 15.000,00€ με φερόμενο καταθέτη την επιχείρηση, που προφανώς κατατέθηκε έναντι λογαριασμού καθώς δεν αντιστοιχεί σε κάποιο ποσό από τα προαναφερθέντα Τ.Π.Υ., φέρει την υπογραφή του, ατόμου εξουσιοδοτημένου από για την διενέργεια τραπεζικών συναλλαγών στους λογαριασμούς του.

Επιπλέον σε ένα ακόμη τουλάχιστον παραστατικό κατάθεσης από τις προαναφερόμενες πιστώσεις - καταθέσεις, με φερόμενο καταθέτη την επιχείρηση, εμφανίζεται να υπογράφει ο (με χαρακτηριστική υπογραφή - μονογραφή με ένα Μ), άτομο επίσης εξουσιοδοτημένο από

Από τις πληρωμές της επιχείρησης παρατηρείται, ότι από το σύνολο της αξίας των τιμολογίων έκδοσης και Λήψεως της επιχείρησης, που ανέρχεται στο ποσό των 245.400,00€ (καθαρή αξία 205.000,00€ + Φ.Π.Α 40.400,00€), εμφανίζεται το ποσό των 25.950,00€ να έχει κατατεθεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς το ποσό των 184.450,00€ εμφανίζεται να έχει πληρωθεί με μετρητά και με μεταχρονολογημένες επιταγές, ενώ το εναπομείναν ποσό των 35.000,00€ παραμένει έως τον Μάιο του έτους 2013 ανεξόφλητο.

Εκτός των ανωτέρω πληρωμών, που αναφέρονται στις σελίδες 18 & 19 της έκθεσης ελέγχου, εμφανίζεται να εισπράττεται από τον το ποσό των 4.000,00€ από επιταγή εκδόσεως με αριθμό της με ημερομηνία 27-04-2005, το οποίο ποσό κατατέθηκε στον με αριθμό λογαριασμό χορηγήσεων του

Για τον με αριθμό λογαριασμό χορηγήσεων, που τηρούνταν στην, στην έκθεση του εκδότη, που συνέταξε η υπηρεσία του Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. , αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός χορηγήσεων τηρούνταν στην και παρουσιάζει κίνηση από το έτος 2001 έως και το έτος 2005.

Από την επεξεργασία των κινήσεων και των παραστατικών του προαναφερόμενου λογαριασμού προκύπτει ότι στους λογαριασμούς αυτούς *κατατίθενται* επιταγές διάφορων τραπεζών οι οποίες εκδίδονται από διάφορες επιχειρήσεις που έλαβαν Τ.Π.Υ., για διαφημιστικές υπηρεσίες από ή είναι οπισθογραφημένες με τελευταίο οπισθογράφο την επιχείρηση πελάτη Τα ποσά των επιταγών που κατατίθενται μειώνουν την απαίτηση της τράπεζας έναντι των χορηγήσεων που λαμβάνει, είναι πολύ χαμηλότερης αξίας σε σχέση με τα ποσά που φέρεται να

κατατέθηκαν και να διακινήθηκαν από τους πελάτες προς εξόφληση τιμολογίων τους στους άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε αλλά και σε άλλες τράπεζες και σε πολλές περιπτώσεις αποτελούν την αξία του Φ.Π.Α. των τιμολογίων.

Από τα αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν από διάφορες επιχειρήσεις πελάτες στους χορηγικούς λογαριασμούς δανείου που τηρούσε στην αφορούν πραγματικές πληρωμές τιμολογίων, που ουδεμία σχέση έχουν με τα υπέρογκα ποσά που φέρεται να κατατίθενται ως πληρωμές τιμολογίων στους άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς στην ίδια ή άλλες τράπεζες από πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από

Τέλος το γεγονός ότι παραμένει ανεξόφλητο ποσό ύψους 35.000,00€, όπως εμφανίζεται έως τον μήνα Μάιο του έτους 2013 στον τηρούμενο από την επιχείρηση λογαριασμό και προέρχεται από προγενέστερες συναλλαγές των ετών 2010 & 2011, αποτελεί στοιχείο εικονικότητας των προαναφερόμενων συναλλαγών, καθόσον είναι πέραν πάσης επιχειρηματικής συναλλακτικής πρακτικής να υφίσταται ανεξόφλητο υπόλοιπο, για τρία έτη, μετά την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας - διαφήμισης των υπό κρίση τιμολογίων.

Η επιχείρηση με την αποδοχή - λήψη και καταχώρηση των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων επεδίωξε να εμφανίσει στα τηρούμενα βιβλία της του Κ.Β.Σ., στις χρήσεις 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2010 & 2011, διογκωμένες δαπάνες και συνεπώς λιγότερα φορολογητέα κέρδη κατά το ποσό των 15.000,00 πλέον Φ.Π.Α. το έτος 2002, 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2004, 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2005, 60.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2006, 40.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2007, 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2008, 35.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2010, & 15.000,00€ πλέον Φ.Π.Α το έτος 2011, που αντιστοιχούν στη συνολική αξία των παραληφθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (καθαρή αξία + Φ.Π.Α) και γενικά να μην εμφανίσει την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Ύστερα από τα προαναφερθέντα και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η επιχείρηση ΤΟΥ με Α.Φ.Μ προέβη στην αποδοχή - λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), (χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας), έκδοσης

[για πλήρη ανάλυση βλέπε α) την από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου του ειδικού συνεργείου ελέγχου, β) την από 31-12-2012 έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και γ) την από 24-09-2013 έκθεση ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.]

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 24-09-2013 έκθεση ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι μερικώς εικονικά για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα **είναι αβάσιμοι**.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55** «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του **ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«γ') Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου».

Στην προκείμενη περίπτωση από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 28-11-2013 ο προσφεύγων έκανε αίτηση υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν4174/2013, η οποία πήρε αριθμό πρωτοκόλλου από την Δ.Ο.Υ./2013. Στις 23-01-2014 του επιδόθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 Πρόσκληση για αποδοχή Πρακτικών Αποδοχής της Διαφοράς, με την οποία καλούνταν εντός 5 ημερών από την επίδοση της παραπάνω Πρόσκλησης να προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, σχετικά με την υπαγωγή στις διατάξεις του Ν 4174/2013 των υπ' αριθ , , , και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ.

Στις 30-01-2014 συντάχθηκαν από την Δ.Ο.Υ. οκτώ (8) πρακτικά αποδοχής διαφοράς Προστίμου ΚΒΣ, με τα οποία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης αποφάσιζε τη μείωση των Προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 §2 περίπτωση γ' του Ν 4174/2013, τα οποία ο προσφεύγων με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 αίτηση του **δεν αποδέχθηκε** και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-09-2013 Έκθεση Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./**18-02-2014** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του , ΑΦΜ και την αποδοχή των υπ' αριθ. **υπ' αρ.** , , , , , , ,/2013 πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €15.000,00x2x50%=15.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €10.000,00x2x50%=10.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €10.000,00x2x50%=10.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €60.000,00x2x50%=60.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €40.000,00x2x50%=60.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €20.000,00x2x50%=20.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010(υπ. αριθ. 560/2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €35.000,00x2x50%=35.000,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011 (υπ. αριθ./2013)

-Πρόστιμο του άρθρου 5 Ν. 2523/97: €15.000,00x2x50%=15.000,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.