



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώ- : 176 71 - Καλλιθέα
δικας
Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 23/12/2021

Αριθμός Απόφασης:4636

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός -, κατά των αριθμ. &/2013 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2001 & 2002 , συνολικού ποσού 58.723,40 και 60.000,00 ευρώ, αντιστοίχως και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την απόφαση/2020 του Διοικητικού Πρωτοδικείου (ΙΔ Μονομελές)

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.1.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 31.10.2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Ε.Σ.Ε., η οποία περιήλθε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης στις 19.11.2012 και έλαβε αριθ. πρωτ./2012. Ακολούθως, εκδόθηκε η αριθ./2013 εντολή ελέγχου και στη συνέχεια κατόπιν της ενοποίησης των τμημάτων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης με την Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, η τελευταία κατέστη αρμόδια για τη συνέχιση του ελέγχου, βάσει της εκδοθείσας με αριθ...../2013 εντολής ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ 186/92).

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης συνέταξε την από 13.12.2013 σχετική έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις υπό κρίση αριθμ. &/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και τα δεδομένα των από 31.12.2012 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου ελέγχου και του ΣΔΟΕ/ΕΔΕΥΘ, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον και καταχώρησε στα βιβλία, α) τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001 τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 58.723,40 ευρώ και β) τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 δυο(2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 60.000,00 ευρώ, τα οποία σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία.

Με τις επίδικες αποφάσεις προστίμου, επιβλήθηκε πρόστιμο που προέβλεπε η διάταξη του άρθρου 5 ν.2523/97.

Κατά των αποφάσεων αυτών ασκήθηκε η αριθ. πρωτ./29.1.2014 ενδικοφανής προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΦΔ, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά (τεκμαιρόμενη αρνητική) από την υπηρεσία μας.

Στη συνέχεια ασκήθηκε η από 27.6.2014 δικαστική προσφυγή.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο, τμήμα ΙΔ Μονομελές, με την αριθ./2020 απόφαση του δέχθηκε την προσφυγή και ανέπεμψε την υπόθεση στη ΔΕΔ, προς τήρηση της νόμιμης διαδικασίας, που αφορά την εξέταση των νέων στοιχείων που είχε καταθέσει ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή.

Κατόπιν αυτού η αριθ. πρωτ./29.1.2014 ενδικοφανής προσφυγή εξετάζεται εκ νέου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των υπ' αριθ. &/2013 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2001 & 2002, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή

2. Άρνηση, μη απόδειξη εικονικότητας φορολογικών στοιχείων, πραγματοποίηση συναλλαγής.

3. Προσκόμιση νέων στοιχείων, δικαίωμα ακρόασης

Επειδή, κατά των προσβαλλόμενων αποφάσεων &/2013 ΑΕΠ ΚΒΣ), ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η οποία απερρίφθη ως τεκμαιρόμενη αρνητική. Κατά της απόφασης αυτής ο προσφεύγων άσκησε την από 27.6.2014 δικαστική προσφυγή.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης-Τμήμα ΙΔ' Μονομελές, σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχτηκε την προσφυγή, ακύρωσε την τεκμαιρόμενη Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ και ανέπεμψε την υπόθεση στην υπηρεσία μας, προς τήρηση της νόμιμης διαδικασίας

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη σκέψη 8 του δικαστηρίου:

«8. Επειδή, ο προσφεύγων επικαλέστηκε και προσκόμισε μεταξύ των άλλων, το πρώτον ενώπιον της ΔΕΔ, ως νέα στοιχεία προς αντίκρουση της εικονικότητας των συναλλαγών με τοντα αριθ...../2011,/2001,/2011,/2002,/2002 γραμμάτια είσπραξης το από 17.9.2002 έγγραφο της, το από 17.9.2002 αποδεικτικό κατάθεσης, φωτοαντίγραφο της επιταγής, το από 24.10.2002 έγγραφο της, το από 24.10.2002 αποδεικτικό κατάθεσης της και το από 5.9.2002 ιδιωτικό συμφωνητικό που κατάρτισε με Τα στοιχεία αυτά δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης και συνεπώς είναι νέα και κρίσιμα, κατά την έννοια των προηγούμενων διατάξεων, οι οποίες παραβιάστηκαν, καθόσον ο προσφεύγων δεν κλήθηκε σε ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ πριν από την τεκμαιρόμενη απόρριψη της/29.1.2014 ενδικοφανούς προσφυγής

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 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, ερμηνευμένων 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 προαναφερθείσας 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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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 διαπιστώσεώς 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 δημοσίευσης 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 [...] οποιεσδήποτε 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 ανακριβείας 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, εισήχθη 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 στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης στις 19.11.2012 (αριθ. πρωτ./2012). Ακολούθως, εκδόθηκε η αριθ./2013 εντολή ελέγχου και στη συνέχεια κατόπιν της ενοποίησης των τμημάτων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης με την Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, η τελευταία κατέστη αρμόδια για τη συνέχιση του ελέγχου, βάσει της εκδοθείσας με αριθ./2013 εντολής ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ 186/92).

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης συνέταξε την από 13/12/2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), από την οποία προέκυψε, ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε από μερικώς εικονικά τιμολόγια και συγκεκριμένα για το έτος 2001 τρία (3) τιμολόγια συνολικού ποσού 20.010.000 (ευρώ 58.723,40) και για το έτος 2002 δύο(2) τιμολόγια συνολικού ποσού 60.000,00 ευρώ

Εν συνεχεία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με βάσει την ανωτέρω έκθεση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν νόμιμα στις 30-12-2013.

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, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, παραγράφεται, α) για τη χρήση 1/1-31/12/2001 κατά παράταξη στις 31.12.2013, επειδή τα συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής (2012) και για τη χρήση 1/1-31/12/2002, επειδή τα συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εντός του χρόνου της δεκαετούς παραγραφής επίσης στις 31.12.2013.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε εκτέλεση της αριθ...../2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΔ Μονομελές), η υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. έγγραφο ΔΕΔ

ΕΞ2021ΕΜΠ/20.10.2021, κάλεσε τον προσφεύγοντα σε ακρόαση την 26.10.2021, προκειμένου αυτός να παράσχει διευκρινήσεις επί των νέων στοιχείων που κατέθεσε με την ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων δεν προσήλθε, ούτε γνωστοποίησε τις απόψεις εγγράφως.

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, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 13/12/2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Επειδή, όπως καταγράφεται, α) στην από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου του ειδικού συνεργείου ελέγχου και β) στην από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τον εκδότη , 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 τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει, ότι , 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, 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 όπου αγωνίζονται που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές Αντίθετα οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποιήσαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ανωτέρω αναφερόμενων 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 και οι οποίες διαθέτουν μεγαλύτερης χωρητικότητας, κυριαρχούν στην έχουν ευρύτατη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, κάθε χρόνο, και βέβαια δραστηριοποιούνται στο και την, τα οποία είναι τα πλέον 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, 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

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 προσδιορισθεί επακριβώς, η πραγματική αξία της παρασχεθείσας διαφήμισης ανά περίπτωση.

3. Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος από το (ελεγχόμενο) σωματείο 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, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος - σε σχέση με - αριθμός, τόσο στο (η του αγωνίζεται στο χωρητικότητας σε αντιδιαστολή με, τα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για στο μόλις ή στο) όσο και στις - πολύ συχνότερες σε σχέση με - 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 από το, 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 και

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής » του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Υ) 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 Υ 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 δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έκανε αίτηση υπαγωγής στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/12/2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. 29.1.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με την αποδοχή των υπ' αριθ. &/2013 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης.

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

A. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001: Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/97: €58.723,40x2x50%=58.723,40€

B. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002: Πρόστιμο άρθρου 5 Ν. 2523/97: €60.000,00x2x50%=60.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.