



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

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 210-9578520

**ΦΑΞ** : 210 9531321

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2<sup>α</sup> της ίδιας υποπαράγραφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 22/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../23-1-2014 ενδικοφανή προσφυγή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, ....., Θέση ....., κατά των παρακάτω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97 :

α) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 44.020,54 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001

β) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 110.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002

γ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 150.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003

δ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 420.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004

ε) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 150.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005

στ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 400.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006

ζ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την

οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 300.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007

η) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 400.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008

θ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 200.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009

4. Τις Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 §10 περ.β' Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

- α) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2001
- β) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002
- γ) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003
- δ) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004
- ε) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005
- στ) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006
- ζ) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007
- η) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008
- θ) την υπ' αριθ. ....../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 28/2/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22/1/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...../23-1-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

α) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 44.020,54 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 5 §§1 , 2 , 4 ,5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 15.000.000 δρχ.πλέον Φ.Π.Α 2.700.000 δρχμ. ήτοι συνολικής αξίας 17.700.000 δρχ.

β) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 110.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 5 §§1 , 2 , 4 ,5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 19.800,00 € ήτοι συνολικής αξίας 129.800,00 €.

γ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε

βάρος του προφεύγοντος πρόστιμο ποσού 150.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 27.000,00 € ήτοι συνολικής αξίας 177.000,00.

δ) της υπ' αριθ. ..../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προφεύγοντος πρόστιμο ποσού 420.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 420.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 75.600,00 € ήτοι συνολικής αξίας 495.600,00 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ε) της υπ' αριθ. ..../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προφεύγοντος πρόστιμο ποσού 150.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€

χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 150.000,0 € πλέον Φ.Π.Α 28.500,00 € ήτοι συνολικής αξίας 178.500,00 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

στ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 400.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 400.000,0 € πλέον Φ.Π.Α 76.000,00 € ήτοι συνολικής αξίας 476.000,00 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα

ζ) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 300.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 57.000,00 € ήτοι συνολικής αξίας 357.000,00 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

η) της υπ' αριθ. ....../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 400.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 &

30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97

Η παράβαση αφορά σε λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 400.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 76.000,00 € ήτοι συνολικής αξίας 476.000,00 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

θ) της υπ' αριθ. ..../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 200.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων : 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1, 2, 3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 §§1, 2, 4, 5 περίπτ. η και 10 περ. β' και 9§§1 και 2 του Ν.2523/97

Η παράβαση αφορά σε λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως « .....» με Α.Φ.Μ. ....αξίας άνω των 880€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 200.000,0 € πλέον ΦΠΑ 38.000,00 € ήτοι συνολικής αξίας 238.000,00€.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «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 Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου».

Στην εν λόγω περίπτωση, η επιχείρηση .....περαίωσε :

- τις χρήσεις 2001 και 2002 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3259/2004 με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης στις 18/11/2004.
- τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 με την αποδοχή των αποτελεσμάτων του ελέγχου βάσει Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037/2005 στις 27/12/2006.

- τη χρήση 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης στις 11/2/2009.
- τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης στις 1/10/2010.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εξέδωσε τις υπό κρίση Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., που αφορούν στις διαχειριστικές περιόδους 2001-2009, με βάση την από 29/11/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.), η οποία διενήργησε τον έλεγχο στη λήπτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, αφού ολοκληρώθηκε ο έλεγχος στην εκδότη επιχείρηση «.....» και συντάχθηκαν οι από 31-10-2012 και από 31-12-2012 εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. οι οποίες αποτελούν το νέο στοιχείο και με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του ....., μεταξύ άλλων, παραβάσεις έκδοσης μερικώς ως προς την αξία εικονικών Τ.Π.Υ. στις χρήσεις από το 2001 έως και το 2009 με λήπτη την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Η συγκεκριμένη διάταξη του Ν.2238/1994 εφαρμόζεται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 η οποία αναφέρει ότι :

*« Δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ.:.....η) όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986 ».*

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων»**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ<sup>2</sup> τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των **άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86** όπως κωδικοποιήθηκε με το **άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000**, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες



επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

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

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).....

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

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής

πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

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

**Επειδή**, σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της επιχείρησης ότι κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2, του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στις 7-9-2011 διενήργησε έλεγχο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων σε περαιωμένες χρήσεις χωρίς νόμιμο δικαίωμα, αφού το έγγραφο του Ε.Σ.Ε. που αποτέλεσε την αφορμή για τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου ανέγραφε ότι υπάρχουν απλές υπόνοιες και όχι βεβαιότητα έκδοσης εικονικών στοιχείων από τον ....., έχουμε να παρατηρήσουμε ότι η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. βάσει εντολής διασταυρωτικού ελέγχου προέβη σε κατάσχεση φορολογικών στοιχείων προκειμένου να διευκολύνει τον έλεγχο που διενεργούσε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον ..... και δεν διενήργησε έλεγχο περαιωμένων χρήσεων στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Ο έλεγχος της νομιμότητας των τιμολογίων που έλαβε επιχείρηση του προσφεύγοντα και η σύνταξη της από 25-11-2013 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., βάσει της οποίας καταλογίσθηκαν οι παραβάσεις και εκδόθηκαν οι υπό κρίση Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου, έγινε κατόπιν της ...../10-7-2013 εντολής ελέγχου - επεξεργασίας από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., η οποία εκδόθηκε αφού ολοκληρώθηκε ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση «.....» και συντάχθηκαν οι από 31-10-2012 και από 31-12-2012 εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., οι οποίες αποτελούν το νέο στοιχείο βάσει του οποίου διενήργησε η Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. τον έλεγχο στη λήπτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος.

**Επειδή**, η επιχείρηση ζητά να κριθούν άκυρες οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 5 Ν 2523/1997 με αριθμούς ...../2013, ...../2013, ...../2013, ...../2013 και ...../2013 που αφορούν αντίστοιχα στις διαχειριστικές περιόδους 2001,

2002, 2003, 2004 και 2005, διότι για τις συγκεκριμένες χρήσεις δεν κατέστη δυνατόν να προσκομιστούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης λόγω καταστροφής τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010, ώστε να διαπιστωθεί αν έχουν πράγματι καταχωρηθεί τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα βιβλία και αν έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. Όπως προκύπτει όμως από την έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. : α) τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση ..... προς την επιχείρηση .....στις χρήσεις 2001 έως και 2009, συμπεριλήφθηκαν στο σύνολό τους στις αντίστοιχες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που υπέβαλε ο .....σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 και β) τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση ..... προς την επιχείρηση .....στις χρήσεις 2003 έως και 2009 (για τις οποίες προσκομίστηκαν από την επιχείρηση εκτυπώσεις αναλυτικών καθολικών) καταχωρήθηκαν στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού που τηρούσε για τον ....., γεγονότα που αποδεικνύουν ότι η επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα παραστατικά στα βιβλία της.

**Επειδή,** όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι η φορολογική αρχή επί της πράξης επιβολής προστίμου οφείλει να αναφέρει την κάθε μία παράβαση ξεχωριστά καθώς και το επιβαλλόμενο γι αυτήν ιδιαίτερο πρόστιμο, προκειμένου να παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα ελέγχου της νομιμότητας επιβολής της πράξης και της επιμέτρησης του προστίμου, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, καθόσον τα στοιχεία των μερικώς εικονικών τιμολογίων (αριθ. και ημερομηνία, καθαρή αξία, Φ.Π.Α., στοιχεία εκδότη-λήπτη), για τα οποία επιβλήθηκαν τα πρόστιμα αναφέρονται αναλυτικά στην από 25-11-2013 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. της Ε. Δ.Ε.Υ.Θ., βάσει της οποίας καταλογίσθηκαν οι παραβάσεις και εκδόθηκαν οι επίδικες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 9§2 ν. 2523/1997.

**Επειδή,** όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι υπέστη βλάβη λόγω της μη επιβολής των προστίμων διακεκριμένως και ότι αν η φορολογική αρχή είχε προβεί στην ορθή επιμέτρηση του προστίμου για εκάστη παράβαση, τότε καθ' ύλην αρμόδιο δικαστήριο θα καθίστατο το Διοικητικό Πρωτοδικείο σύμφωνα με το άρθρο 6§3 Κ.Δ.Δ. δεδομένου ότι για κανένα από τα επί μέρους τριάντα έξι τιμολόγια, για τα οποία η

φορολογική αρχή όφειλε να επιμετρήσει ξεχωριστό πρόστιμο, το πρόστιμο δεν θα υπερέβαινε το όριο του άρθρου 6§2β Κ.Δ.Δ. με αποτέλεσμα σήμερα να στερείται ο προσφεύγων την δυνατότητα προσφυγής σε δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας κατ' έφεση, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, διότι το Εφετείο λόγω της σύνθεσής του παρέχει εχέγγυα πληρέστερης κρίσης, καθόσον συμπυκνώνει πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια κρίση.

**Επειδή,** ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν αιτιολογούνται επαρκώς οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι δεν προσδιορίζεται η αξία των μερικώς εικονικών τιμολογίων και επομένως όχι μόνο δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου, αλλά κανένα φορολογικό αδίκημα δεν προσδιορίζεται ούτε ποσοτικά ούτε ποιοτικά, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, διότι η έννοια της λήψης μερικώς εικονικού τιμολογίου χωρίς προσδιορισμό της αξίας προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περ. β' και 19§4 του ν.2523/1997 και εφαρμόζεται από τη φορολογική αρχή, όταν διαπιστώνεται από τον έλεγχο η χωρίς αμφιβολία διάπραξη της παράβασης, πλην όμως από πραγματική αδυναμία δεν είναι εφικτός από τον έλεγχο ο προσδιορισμός της αξίας αυτής. Από την έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. (σελίδες 63-64 και σελίδα 201 παρ. 17) εξηγούνται πλήρως και αιτιολογημένα οι λόγοι που δεν επέτρεψαν να προσδιοριστεί η αξία της μερικής εικονικότητας, αλλά μόνο το γεγονός της υπερτιμολόγησης.

**Επειδή** στην έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. (σελίδες 85-192) αποδεικνύεται ότι με τον τρόπο που διενεργούντο οι εξοφλήσεις των τιμολογίων ουσιαστικά το αντίτιμο δεν καταβλήθηκε ποτέ και σε όσες περιπτώσεις υπήρχε πραγματική καταβολή χρημάτων αυτή αντιστοιχούσε σε αξία μόνο του Φ.Π.Α. των τιμολογίων, σε ιδιαίτερους τραπεζικούς λογαριασμούς και χωρίς αντίστοιχη λογιστική καταχώρηση (σελίδες 184-190).

**Επειδή,** όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο τρόπος εξόφλησης των συναλλαγών που αναφέρεται στην έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. δεν αφορά στις συναλλαγές της δικής του επιχείρησης, αλλά σε άλλες συγκεκριμένες συναλλαγές, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, καθόσον στις σελίδες 85-192 γίνεται αναλυτικά αναφορά των τρόπων με τους οποίους η επιχείρηση του προσφεύγοντος εξοφλούσε τα τιμολόγια, ενώ και σε προηγούμενο τμήμα της έκθεσης, στις σελίδες 26-39 παρουσιάζονται πίνακες που εμφανίζουν συγκεκριμένα τις συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος και τον τρόπο εξόφλησης. Από το σύνολο των αναφορών αποδεικνύεται πλήρως ότι η εξόφληση των συναλλαγών ήταν εικονικές μέσω ανακύκλωσης χρημάτων και μέσω καταθέσεων από πρόσωπα του .....

στο όνομα της επιχείρησης και αφού προηγουμένως τα χρήματα είχαν αναληφθεί από τραπεζικούς λογαριασμούς του .....

**Επειδή** όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι ο έλεγχος έκρινε εικονικές τις συναλλαγές της επιχείρησής του βάσει των εκθέσεων ελέγχου που αφορούσαν την εκδότρια επιχείρηση ..... χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση που να αφορά στη δική του επιχείρηση, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, καθόσον η έκθεση της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. βασίζεται μεν σε ελεγκτικές διαπιστώσεις των δύο εκθέσεων που αφορούσαν τον εκδότη (και οι οποίες συντάχθηκαν από το Ε.Σ.Ε. για τις χρήσεις 2001-2005 και από την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τις χρήσεις 2006-2011), όμως το αντικείμενο του ελέγχου της συγκεκριμένης έκθεσης είναι η επιχείρηση του προσφεύγοντος (όπως άλλωστε φαίνεται και από την πρώτη σελίδα στα στοιχεία επιχείρησης) και εκτός από τις διαπιστώσεις που αφορούν τον εκδότη, στη σελίδα 64 ξεκινά το κεφάλαιο που αναφέρεται αποκλειστικά στον έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/11/2013 έκθεση ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ....../23-11-2013 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου .

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

**1. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 44.020,54 €

**2. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 110.000,00 €

**3. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 150.000,00

**4. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 420.000,00 €

**5. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 150.000,00 €

**6. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 400.000,00 €

**7. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 300.000,00 €

**8. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 400.000,00 €

**9. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009**

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β'ν.2523/97: 200.000 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).