



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 18-04-2017
Αριθ. Απόφασης: 976

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην αγροτική περιοχή της κατά : α) της με αριθμ. .../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, β) του από/2016 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ.

1019/2010 ν. 3888/2010 και κάθε άλλης τυχόν συναφούς και συμπροσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία ...-**2017** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** . . ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../...-**2016** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 3.000,00 €, καθότι έλαβε ένα (1) μερικώς, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, εικονικό στοιχείο κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ. 1. 9. 10, 11 & 14, 18 παρ. 2 & 9 του Π.Δ. 186/92, των άρθρων 13 παρ. 1, του ΚΦΔ, και των άρθρων 19 § 4 του ν. 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Με το αριθμ...../4/...-2016 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011, ν. 3888/2010, το οποίο εκδόθηκε καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, προέκυψε διαφορά φόρου περαίωσης 15.449,04 €, το οποίο και αποδέχθηκε στις/2016 καταβάλλοντας ποσό 8.612,61 €.

Αιτία έκδοσης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, αποτέλεσε το με αριθ. ΕΜΠ 144/Β-Γ/7-3-2013 έγγραφο με το οποίο εστάλη η από 31/12/2012 έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της ΕΔΕΥΘ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν λήπτης ενός μερικώς εικονικού, ως προς το ύψος της αξίας της συναλλαγής, στοιχείου, απροσδιορίστου αξίας, εκδόσεως του Γ.Σ. «...» με ΑΦΜ ..., για τη χρήση 2009, την οποία είχε περαιώσει με τις διατάξεις του ν. 3888/2010. Ειδικότερα με την υπ' αρ. 1094882/5455/ΔΕ-Β/26-10-06 Απόφαση Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (εφεξής, **Ε.Σ.Ε.**) για διενέργεια τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του Γυμναστικού Συλλόγου «....» για τα ανέλεγκτα οικονομικά έτη 2002 έως 2006 (χρήσεις 2001 έως 2005). Στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της ΕΔΕΥΘ, με αφορμή το προαναφερόμενο έγγραφο του Ε.Σ.Ε., εξέδωσε εντολές ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχου στο Γ.Σ. ... και για τις επόμενες χρήσεις (2006-2011), προκειμένου να

διερευνηθεί η νομιμότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τον Γ.Σ. ... και ειδικότερα αυτών που αφορούσαν έσοδα από διαφημίσεις.

Σύμφωνα με τα πορίσματα των εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., των ανωτέρω υπηρεσιών, ο Γ.Σ. «.» εξέδωσε συνολικά 4.502 εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 124.847,013,30 €, προς 652 συνολικά επιχειρήσεις και καταλογίσθηκαν στον Γυμναστικό σύλλογο παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ.

Μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων, ήταν και η εταιρία «.», ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ..., η οποία, σύμφωνα με την από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της ΕΔΕΥΘ έλαβε το με αριθ. 3040/10-9-2009 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 15.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €, μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, χωρίς να είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο Γ.Σ. ..., τόσο προς την εταιρία «. & . . .» όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. η οποία και αποτέλεσε αναπόσπαστο τμήμα της από .../2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα σημειώματα του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. που της κοινοποιήθηκαν στερούνται παντελώς αιτιολογίας
2. Η δυνατότητα επιβολής φόρων και προστίμων δεν υφίσταται λόγω παραγραφής
3. Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου δεν διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.
4. Υφίσταται κακή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 19 § 4 και 5 του ν. 2523/19997
5. Δεν αποδεικνύεται η φερόμενη εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου
6. Η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. στερείται νομικής βάσης καθότι η πάγια ρύθμιση μετά το άρθρο 3 του ν. 4337/2015 ως ευμενέστερης διάταξης της μεταβατικής ρύθμισης του άρθρου 7 του ιδίου ως άνω νόμου, που εισάγει ουσιαστικά αυτεπάγγελτη εφαρμογή του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και συνεπώς δεν μπορεί να επιβληθεί κανένα πρόστιμο.
7. Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., η ΠΟΛ. 1019/2011 ευρίσκεται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης

Κατά το σκέλος της ενδικοφανούς προσφυγής που στρέφεται κατά του από .../2016 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος της ΠΟΛ. 1019/2011, αυτή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα αποδέχτηκε στις .../2016 το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης της ΠΟΛ.1019/2011 ν. 3888/2010, γεγονός που συνεπάγεται

την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται στις διατάξεις του ν.3888/2010, για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων. Αντίστοιχα, κατά το σκέλος που στρέφεται κατά της με αριθμ. .../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., αυτή πρέπει να εξεταστεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας του σημειώματος άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της 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 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).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι : «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη*

απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., **4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).**

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή διατύπωσε τα συμπεράσματα του ελέγχου παραθέτοντας μόνον τις αξίες των φερόμενων έως εικονικών φορολογικών στοιχείων και στην συνέχεια προσδιόρισε τα φορολογικά αντικείμενα του εισοδήματος και Φ.Π.Α.. χωρίς να τεκμηριώσει στοιχειωδώς, για ποιον λόγο υποτίθεται οι συναλλαγές της με τον Γ.Σ. ... είναι εικονικές, με ποια μεθοδολογία και ποιες παραδοχές, έστω συνοπτικά διατυπωμένες, καταλήγει στην παραδοχή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, και πως οδηγείται στην απόρριψη των βιβλίων και την εξαγωγή των πορισμάτων σε βάρος της. Επιπλέον επικαλείται ότι η φορολογική αρχή :

- α) δεν υποστηρίζει ότι ο Γ.Σ.... αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση
- β) δεν αμφισβητεί ότι έλαβε χώρα η διαφήμιση της εταιρείας
- γ) δεν αμφισβητεί ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε διαπραγματικά με τραπεζικές επιταγές και όχι σε ρευστό που είναι η μόνιμη ένδειξη, για τον έλεγχο εικονικότητας
- δ) δεν προβάλλει ότι μέρος των χρημάτων της εξόφλησης των τιμολογίων επιστράφηκε στην εταιρεία ή σε τρίτο πρόσωπο
- ε) δεν αντιστοιχίζει την τιμολόγηση της διαφήμισης της εταιρείας με άλλες αξίες άλλων αθλητικών ομάδων
- στ) εντελώς ατεκμηρίωτα δέχεται ότι δεν αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. ενώ η συναλλαγή εξοφλήθηκε πλήρως από πλευρά της.

Κατά αυτόν τον τρόπο, καταλήγει, στην δική της περίπτωση, υφίστανται όλα τα νόμιμα στοιχεία της συναλλαγής, ενώ ο έλεγχος, χωρίς καμία τεκμηρίωση, κρίνει το επίδικο φορολογικό στοιχείο ως εικονικό, προφανώς διότι, μεταφέρει συλλήβδην τα πορίσματα του ελέγχου του Γ.Σ. ..., για τα οποία έχει ελλιπή γνώση και δεν επιβεβαιώνουν την αποδιδόμενη σε αυτήν παράβαση.

Καταρχάς, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, πριν από την έκδοση της επίδικης καταλογιστικής πράξης κοινοποιήθηκε νομίμως στις ...-2016, στην προσφεύγουσα η από ...-2016 κλήση προς ακρόαση - το με αριθ. .../2016 σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να υποβληθούν εγγράφως οι απόψεις της, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα απάντησε γραπτώς, με το αρ. πρωτ. .../...-2016 έγγραφό της, ότι αποδέχεται τα αποτελέσματα του παρόντος ελέγχου, συνεπεία του οποίου εκδόθηκαν τα οριστικά αποτελέσματα και το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα ΠΟΛ. 1019/2011 ν. 3888/2010 το οποίο μάλιστα αποδέχθηκε, καταβάλλοντας την απαιτούμενη προκαταβολή 20% επί του ανωτέρω σημειώματος, ως

προϋπόθεση αποδοχής της περαίωσης, ήτοι, ποσό 8.612,61 €. Στη συνέχεια, και σε πλήρη αντίφαση με τα ως άνω, ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή απλώς μετέφερε τα πορίσματα του ελέγχου για τον Γ.Σ. ..., τα οποία δεν τεκμηριώνουν την εικονικότητα της συναλλαγής και για τα οποία η ίδια είχε ελλιπή γνώση. Συνεπώς, εκ των άνω προκύπτει αδιαμφισβήτητο ότι έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οποιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι στο ίδιο ως άνω άρθρο 28 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι ο ενδιαφερόμενος έχει δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη και επομένως η προσφεύγουσα προσερχόμενη, θα μπορούσε να ενημερωθεί πλήρως για τα στοιχεία του φακέλου της, έτσι ώστε να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου, μη αποστερούμενης κατά οποιοδήποτε τρόπο του δικαιώματος δικαστικής της προστασίας. Παρόλα αυτά, η προσφεύγουσα όχι μόνο δεν ζήτησε οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο, αλλά απεναντίας, αποδέχθηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου αποδεχόμενη το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ.1019/2011, ν. 3888/2010, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί τυπικής πλημμέλειας των πράξεων.

Επειδή, εξάλλου, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις που διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ.900 και ΔιΔικ 1995, 1027).

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η μερικώς εικονική αξία του στοιχείου, αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ στον εκδότη Γ.Σ. ..., βάσει του οποίου η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, ένα μερικώς, ως προς την αξία, εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως του Γ.Σ. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από 31/12/2012 έκθεσης της ΕΔΕΥΘ και της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών αποδεικνύεται από τα εξής :

- 1) Εικονική εξόφληση των τιμολογίων μέσω διαφόρων τραπεζών από εξουσιοδοτημένα άτομα του Γ.Σ....., για την οποία εφαρμόστηκαν διάφορες μεθοδολογίες, όπως ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων από τραπεζικούς λογαριασμούς του, συμψηφιστικές τραπεζικές κινήσεις

αναλήψεων – καταθέσεων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών, καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εικονικής εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογ/σμών μελών του Γ.Σ.....

- 2) Το ότι επρόκειτο για υπερτιμολογημένες συναλλαγές, εξηγεί το γεγονός ότι τα ποσά από διαφημίσεις που φαίνεται να εισέπραξε ο Γ.Σ.... ήταν εικοσαπλάσια από την ΠΑΕ ..., δεκαπλάσια από την ΠΑΕ ... και τετραπλάσια από την ΠΑΕ ..., ενώ τα τηλεοπτικά του έσοδα – που είναι τεκμήριο του εύρους προβολής που επιτυγχάνουν οι διαφημιζόμενοι μέσω αυτών- στα περισσότερα χρόνια ήταν μόλις το 1/20 αυτών των ΠΑΕ. Η δυσαναλογία εισπράξεων από διαφημιστικές πινακίδες σε σχέση με τα τηλεοπτικά έσοδα, είναι πέραν των κριτηρίων της αγοράς και της κοινής λογικής. Επιπλέον και αυτά τα σωματεία με την πολύ μεγαλύτερη προβολή, αναζητούσαν έσοδα από διαφήμιση, που τη διέθεταν μάλιστα σε ανταγωνιστικές και πολλές φορές πολύ καλύτερες τιμές από αυτές που βάσει εκδοθέντων τιμολογίων παρείχε ο Γ.Σ.
- 3) Από το φωτογραφικό υλικό που συνέλεξε ο έλεγχος, προκύπτει τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων η μία δίπλα στην άλλη που τιμολογήθηκε η μια π.χ. 10.000€ και η άλλη 100.000€. Συνεπώς αυτό που ενδιέφερε τους εμπλεκόμενους, ήταν απλώς να υπάρχει ως αποδεικτικό στοιχείο της τοποθέτησης πινακίδας, και όχι που ακριβώς θα τοποθετηθεί για να υπάρχει καλύτερη προβολή.
- 4) Επιπλέον, περίπου το 50% των ιδιωτικών συμφωνητικών που συνάφθηκαν μεταξύ του Γ.Σ.... και των ληπτριών επιχειρήσεων, φέρεται να υπογράφηκαν την ίδια μέρα και αυτό να επαναλαμβάνεται κάθε χρόνο, σε συνδυασμό με το ότι δεν δινόταν η πρέπει προσοχή ούτε στους όρους, αλλά και ούτε στο ποιοι πράγματι υπέγραφαν αντί του εκάστοτε προέδρου του Γ.Σ. ..., οδηγεί επίσης στο συμπέρασμα, ότι τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά για την διαφήμιση ήταν πλασματικά, ότι δεν επρόκειτο για την πραγματική συμφωνία μεταξύ των, κάτι που σημαίνει ότι και οι αξίες των τιμολογίων που εκδόθηκαν και αναφέρονται σε αυτά δεν ήταν οι πραγματικές.

Ενόψει των ως άνω εκτεθέντων, προκύπτει ότι τεκμηριώνεται επαρκώς η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο Γ.Σ. ... προς διάφορες επιχειρήσεις και κατ' επέκταση προς την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του

Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.2.Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α), β) ..., γ) ..., δ)

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι :“Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι : «1. Για την πραγματοποίηση της περαιώσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα2....., 3....., 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό

Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Δεδομένου ότι εν προκειμένω, τα συμπληρωματικά στοιχεία για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ... σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο, ήδη με το αρ.πρωτ. ΕΜΠ 144/Β-Γ/7-3-2013 έγγραφο και την από 31/12/2012 έκθεση ελέγχου της ΕΔΕΥΘ, σύννομα εξεδόθη το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 του ν. 3888/2010, το οποίο και αποδέχθηκε η προσφεύγουσα. Συνεπώς στην συγκεκριμένη υπόθεση ισχύει η δεκαετής παραγραφή και η επίδικη χρήση 2009 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων του άρθρου 66 του ν. 2238/1994

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι : « 3.ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.»

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα

Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή εξάλλου με την ΠΟΛ. 1019/2011 δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010, για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα.

Συνεπώς, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι, σε περιπτώσεις αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010, και εφόσον εκ των υστέρων προκύπτουν επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία, εκδίδεται συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, βάσει του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, το οποίο κοινοποιείται μαζί με την έκθεση ελέγχου στον ενδιαφερόμενο, και εφόσον αυτό γίνει αποδεκτό, δεν διενεργείται έλεγχος.

Έτσι και στην προκειμένη περίπτωση, επειδή η προσφεύγουσα περαίωσε τη χρήση 2009, με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν. 3888/2010, η Διοίκηση υποχρεούνταν καταρχάς στην έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης της ΠΟΛ. 1019/2011, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ...., επιβαρυντικά στοιχεία, ήτοι, λήψη μερικώς εικονικού στοιχείου καθαρής αξίας 15.000,00€, εκδόσεως του Γ.Σ. Σημειώνεται δε, ότι το ανωτέρω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα, στις .../2016, καταβάλλοντας και την απαιτούμενη προκαταβολή ύψους 8.612,61 € και συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή δεν διενήργησε έλεγχο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και της μη απόδειξης της φερόμενης εικονικότητας

του φορολογικού στοιχείου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «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 φορολογικώς 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «**Η επιβολή των προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιοδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επίσης, από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και της παρ. 5 του άρθρου 66 του ιδίου ως άνω νόμου, συνάγεται σαφώς, ότι υπάρχει διάκριση μεταξύ διοικητικών προστίμων και ποινικών κυρώσεων, ενώ η έλλειψη εικονικότητας για το λήπτη του φορολογικού στοιχείου, για πραγματική συναλλαγή, αναφέρεται σε ποινικές και μόνο κυρώσεις, και όχι σε διοικητικές, οι οποίες είναι ανεξάρτητες από τις πρώτες.

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, σε συνδυασμό με τα προεκτεθέντα στις εκθέσεις ελέγχου του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. , σχετικά με την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε όσον αφορά την εξόφληση τιμολογίων μέσω τραπεζικών λογαριασμών και την εσκεμμένα πλημμελή τήρηση των βιβλίων του ΓΣ ..., ο έλεγχος αποδέχεται το πόρισμα της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., με το οποίο το συγκεκριμένο τιμολόγιο χαρακτηρίζεται εικονικό ως προς την αξία, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η εικονική αξία τους.

Αξίζει επίσης να αναφερθεί ότι, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση της διαφήμισης, αλλά το ύψος αυτής, το οποίο είναι ιδιαίτερα αυξημένο, χωρίς όμως να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας, λόγω της μεθοδολογίας που ακολούθησε τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, σε συνδυασμό με τον τρόπο λειτουργίας του τραπεζικού συστήματος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης- ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) ...

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.

ββ)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....

β)

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ), ε) ..., στ) ..., ζ)

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ’ αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, στην χρήση 2009, έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό, ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, από τον Γ.Σ. ... με ΑΦΜ ... συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.850,00 €, το οποίο είχε καταχωρίσει στα βιβλία της, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β’, ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 υποπερ. αα’περ. γ’ ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν.

4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013(ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 υποπερ. α'περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, επιβάλλεται, σύμφωνα με την παρ. 3 περ. γ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας του . Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β του ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή, στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία, αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση, ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό ότι ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., η ΠΟΛ. 1019/2011 ευρίσκεται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης

Επειδή σύμφωνα με την αριθμ. Δ6Α 1142500 ΕΞ 2010/26-10-2010 (ΦΕΚ 1725 Β') κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, ανατέθηκαν στον Υφυπουργό Οικονομικών κ. . . , αρμοδιότητες εκ των οποίων σύμφωνα με το άρθρο 2 της ανωτέρω απόφασης και η έκδοση πράξεων ατομικού και κανονιστικού χαρακτήρα.

Επειδή περαιτέρω, εκδόθηκε από τον Υφυπουργό Οικονομικών . . η με αριθμ. ΠΟΛ.1019/28-1-2011

απόφαση, σχετικά με την έκδοση συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του κεφαλαίου Α΄ του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων. Συγκεκριμένα στην ανωτέρω ΠΟΛ. 1019/2011, μεταξύ των άλλων ορίζεται, ότι το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του κεφαλαίου Α΄ του νόμου αυτού, την τυχόν αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλώσιμη ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ιδίου ως άνω νόμου. Επίσης, περιέχει το σύνολο της οφειλής κατά οικονομικό έτος, το ποσό της συνολικής οφειλής για όλα τα οικονομικά έτη, τα αντίστοιχα ποσά βάσει του αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος που έγινε αποδεκτό, καθώς και τις τυχόν προκύπτουσες αντίστοιχα διαφορές οφειλών και το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω ΠΟΛ, το κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα εκδίδεται από την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του επιτηδευματία Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία έκδοσης του αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος που έγινε αποδεκτό, και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει. Για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος καταβάλλεται το 20% του συνολικού ποσού διαφορών του αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010. Η καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

Περαιτέρω, για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα.

Ενόψει των ανωτέρω, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., η ΠΟΛ. 1019/2011 ευρίσκεται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι βάσει της με αριθμ. Δ6Α 1142500 ΕΞ 2010/26-10-2010 (ΦΕΚ 1725 Β΄) κοινής απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, ανατέθηκε στον Υφυπουργό Οικονομικών . . . μεταξύ των άλλων και η αρμοδιότητα έκδοσης πράξης κανονιστικού χαρακτήρα, το χαρακτήρα της οποίας φέρει η ΠΟΛ.1019/2011, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος, περί του αντιθέτου, ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες, 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 υπ' αριθμ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.» – **Α.Φ.Μ.** ... που εδρεύει στην αγροτική περιοχή της

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. .../....-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

Πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου (15.000,00 X 20%)	3.000,00 €
--	------------

Το υπ'αρ. .../4 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011

Ακαθάριστα έσοδα	4.559.612,44
Παραβαση Κ.Β.Σ.	245/2016
Αποκρυβείσα ύλη	15.000,00
Φόρος περαίωσης	46.721,13
Φόρος Φ.Π.Α.	3.245,41
Σύνολο προηγούμενου δελτίου	34.517,50
Σύνολο δελτίου έτους	49.966,54
Διαφορά έτους	15.449,04
προκαταβολή	8.612,61

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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