



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/4/2017

Αριθμός απόφασης: 915

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 7/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Ι.Δ. Ο.Τ.Α. με την επωνυμία «. . . .», ΑΦΜ, που εδρεύει στο Θεσσαλονίκης, επί της οδού και, ως καθολικού διαδόχου της με ΑΦΜ, κατά της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2002, της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2003, της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2004, της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2005, της με αρ./-2016 Πράξης Επιβολής

Προστίμου χρήσης 2006, της με αρ./.....2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2007, της με αρ./.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2008 και της με αρ./.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου χρήσης 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/31-3-2017 συμπληρωματικό υπόμνημα.

6. Την από/2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 7/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, 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:

1. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2002 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **18.680,00 €**, λόγω έκδοσης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 46.700,00 € πλέον ΦΠΑ 8.406,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
2. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **101.513,15 €**, λόγω έκδοσης δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 253.782,88 € πλέον ΦΠΑ 36.480,92 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
3. Με την με αριθμό .../...-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **121.950,80 €**, λόγω έκδοσης δέκα τεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 304.877,00 € πλέον ΦΠΑ 45.497,86 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
4. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **175.025,21 €**, λόγω έκδοσης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των

800 € και συνολικής καθαρής αξίας 437.563,03 € πλέον ΦΠΑ 82.686,97 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

5. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **96.000,00 €**, λόγω έκδοσης είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 240.000,00 € πλέον ΦΠΑ 45.600,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
6. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **184.800,00 €**, λόγω έκδοσης πενήντα οκτώ (58) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 462.000,00 € πλέον ΦΠΑ 85.500,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
7. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **240.000,00 €**, λόγω έκδοσης εκατόν είκοσι πέντε (125) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00 € πλέον ΦΠΑ 114.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.
8. Με την με αριθμό/.....-**2016** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της «. . .» συνολικού ποσού **173.458,82 €**, λόγω έκδοσης ενενήντα ενός (91) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 433.647,06 € πλέον ΦΠΑ 78.090,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Δυνάμει των με αρ./2015,/2016 και/2016 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ΕΞ 2015-...../2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/νσης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα Δ' της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης Παραγγελίας του

Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στη «. . .», με ΑΦΜ, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση, η οποία, δυνάμει της με αρ./2011 απόφασης του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου, απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα «. . .», ΑΦΜ, προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή, καταλόγισε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα για την έκδοση των εικονικών αυτών στοιχείων στις χρήσεις 2002 - 2009.

Η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της «.. . .», ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Η Δ.Ο.Υ., η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, αγνόησε παντελώς τα νέα πραγματικά περιστατικά και τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και μη ειδικώς και επαρκώς αιτιολογημένες.
2. Μη νόμιμες και μη ειδικώς εμπεριστατωμένες και επαρκώς αιτιολογημένες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι η Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε κανένα ουσιαστικό έλεγχο, αλλά λειτούργησε ως διεκπεραιωτής του Οικονομικού Επιθεωρητή.
3. Η Δ.Ο.Υ. θα έπρεπε να προσδιορίσει προσωρινά πρόστιμο ίσο με το 20% - και όχι με το 40% - της αξίας κάθε φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του Ν.4337/2015.
4. Οι χρήσεις 2002 – 2005 έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ως μη νόμιμες και εκπρόθεσμες, διότι εκδόθηκαν πέραν της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι εκδόθηκαν κατά παράβαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
7. Δεν είναι επιτρεπτός ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις 2002 -2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 στοιχ. η' του ν.2523/97, του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000.
8. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι θα πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, καθώς η νεότερη ρύθμιση του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, η οποία επιφέρει την πλήρη κατάργηση του προστίμου των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013, είναι ευνοϊκότερη.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως 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.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από/2015 Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε ο Οικονομικός Επιθεωρητής της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. για τη « . . . » (πρώην), τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

- Η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά αγορών – δαπανών που να δικαιολογούν την πραγματοποίηση των τεχνικών έργων που είχε αναλάβει. Τα τιμολόγια αγορών – δαπανών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο δεν συσχετίζονται με την πραγματοποίηση των έργων, διότι αφορούν σε αγορές ειδών όπως τρόφιμα, ποτά, διαφημιστικά δώρα, αεροπορικά εισιτήρια, είδη καθαριότητας παραδοσιακές στολές κλπ.
- Στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, γίνεται μόνο απλή και τυπική περιγραφή των έργων, με αναφορά στον αριθμό απόφασης του Δ.Σ. του Δήμου, χωρίς καμιά αναλυτική περιγραφή των έργων, τα στάδια υλοποίησής τους και λοιπών αναλυτικών στοιχείων που να αποδεικνύουν την πραγματοποίησή τους. Στα χρηματικά εντάλματα δεν βρέθηκαν άλλου είδους συνοδευτικά έγγραφα, όπως πιστοποιήσεις ή τεχνικές εκθέσεις υλοποίησής τους από ειδικούς, όπως πιστοποιητικά από δημόσιες υπηρεσίες και φορείς που να πιστοποιούν τυχόν εκτέλεσή τους κλπ.

- Δεν κατείχε τον αναγκαίο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους όπως αυτοκίνητα, μεταφορικά μέσα, οχήματα, απορριματοφόρα, μηχανήματα καθαρισμού, εργαλεία κλπ.
- Δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό με την τεχνογνωσία που απαιτείται για την εκτέλεση των έργων.
- Πλήθος μαρτύρων, μέλη του Δ.Σ. του Δήμου, υπάλληλοι κλπ., στις καταθέσεις τους προς τον Οικονομικό Επιθεωρητή, ισχυρίστηκαν ότι τα έργα που ανέλαβε η Δημοτική επιχείρηση στην απόλυτη πλειοψηφία τους δεν εκτελέστηκαν ποτέ, η επιχείρηση δεν διέθετε τον κατάλληλο εξοπλισμό για την εκτέλεσή τους και ότι τα έργα αυτά αποτέλεσαν πρόσχημα για δικαιολόγηση οικονομικών δαπανών και δράσεων του Δήμου, που δεν ήταν εφικτό να καλυφθούν από άλλες πηγές, παρά μέσω της επιλογής της διαδικασίας απευθείας ανάθεσης και υποτιθέμενης εκτέλεσής τους από τη

Επειδή, από την από/2015 έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή προκύπτει ότι τα ανεκτέλεστα έργα της περιόδου 2002-2010 ανέρχονται στο ποσό των 3.322.430,26 €, ενώ τα πραγματοποιηθέντα έργα, με βάση τα παραστατικά δαπανών που τα δικαιολογούν, ανέρχονται στο ποσό των 425.422,66 €.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία για να αποτελεί ένα φορολογικό στοιχείο νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών, η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο (βλ. ΣτΕ 3705/1999, 1018/1996 επταμ., 753/2012).

Επειδή, η με αριθμό/2016 προσκομιζόμενη απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί απόδειξη ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες της επιχείρησης “.....” του, δυνάμει των με αρ./2015 και/2005 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε, ήταν πραγματικές, διότι από το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης προκύπτει ότι το δικάσαν δικαστήριο έλαβε υπόψη του ως αποδεικτικά στοιχεία τα ως άνω παραστατικά και τα συμφωνητικά που συντάχθηκαν μεταξύ της εταιρίας και της δημοτικής επιχείρησης, χωρίς να λάβει γνώση του διενεργηθέντος ελέγχου από τον Οικονομικό Επιθεωρητή και μετέπειτα από την Δ.Ο.Υ. και της κρίσης περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, με την από/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., αποδόθηκε στην ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση η παράβαση της έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων φορολογικών αρχών συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν’ αποδείξει την

εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον προσδιορισμό του προστίμου

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ.3 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναλυτικά έχουν εκτεθεί παραπάνω, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ανάγεται στο σύνολο της αξίας της συναλλαγής και όχι σε μέρος αυτής, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ορθώς και σύννομα έχουν επιβληθεί τα πρόστιμα στην, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Ως προς την παραγραφή των χρήσεων 2002 -2005

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 84 παράγραφος 1 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα επίσης με το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «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» ενώ σύμφωνα με τη παρ. 11 άρθρου 66 του ίδιου νόμου «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϋσχύουσες 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 το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για

οποιοδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ./2015,/2016 και/2016 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αριθμό ΕΜΠ ΔΕΕ ... ΕΞ 2015-...../2015 εγγράφου – πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα Δ' της Γ.Γ.Δ.Ε., που συντάχθηκε στα πλαίσια εκτέλεσης της με αρ. ΑΒΜ : Δ2013/...../.....2013 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Εγκλημάτων και Διαφθοράς Θεσσαλονίκης, από τον οποίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση προς το Δήμο είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εκπρόθεσμης έκδοσής τους. (άρθρο 28 ν.4174/2013)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/13 ορίζεται ότι : « 2. 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. ».

Επειδή, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές . Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, πλην όμως εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και συγκεκριμένα δεκαπέντε ημέρες με τα την παρέλευση μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξεως. Άλλωστε η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα εφόσον δεν έχει ενδιάμεσα αλλάξει το νομικό καθεστώς. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά την πράξη ακυρωτέα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. *Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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.* 2. *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 παρ. 1.....».*

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη**

σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, εν προκειμένω, στις 16/9/2016 επιδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... στον εξουσιοδοτημένο από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης,, το με αριθμό/.....-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή τους για να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το από-2016 υπόμνημα αντιρρήσεων εκφράζοντας τις απόψεις της σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα Δ' της Γ.Γ.Δ.Ε, τις διαπιστώσεις του οποίου υιοθετήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 22 έως 25 της έκθεσης ελέγχου, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Επομένως, η διαδικασία της τήρησης της προηγούμενης ακρόασης κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος εφαρμόστηκε πλήρως και ο αντίθετος σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και θα πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον επανέλεγχο των περαιωμένων χρήσεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) 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 τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής, από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από/2015 έκθεση ελέγχου του Οικονομικού Επιθεωρητή της Δ/σης Εσωτερικού Ελέγχου – Τμήμα Δ' της Γ.Γ.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου στην επιχείρηση «. . .», κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη, κατά τις υπό κρίση χρήσεις, προέβη στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το Δήμο Καλλιθέας για έργα που δεν εκτελέστηκαν ποτέ.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων.

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, εν προκειμένω, ο φορολογικός νομοθέτης, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, εφάρμοσε την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης, διότι οι κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 ήταν συγκριτικά μεγαλύτερες, καθώς για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβάλλονταν πρόστιμο ίσο με την αξία της συναλλαγής. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, που αφορούσαν στις διαχειριστικές περιόδους 2002-2009, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Ι.Δ. Ο.Τ.Α. με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2002 – 31/12/2002

Έκδοση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 46.700,00 € πλέον ΦΠΑ 8.406,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 46.700,00 Χ40% = **18.680,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 – 31/12/2003

Έκδοση δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 253.782,88 € πλέον ΦΠΑ 36.480,92 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 253.782,88 Χ40% = **101.513,15 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

Έκδοση δέκα τεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 304.877,00 € πλέον ΦΠΑ 45.497,86 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 304.877,00 Χ40% = **121.950,80 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Έκδοση έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 437.563,03 € πλέον ΦΠΑ 82.686,97 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 437.563,03 Χ40% = **175.025,21 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

Έκδοση είκοσι επτά (27) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 240.000,00 € πλέον ΦΠΑ 45.600,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 240.000,00 Χ40% = **96.000,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Έκδοση πενήντα οκτώ (58) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 462.000,00 € πλέον ΦΠΑ 85.500,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 462.000,00 Χ40% = **184.800,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Έκδοση εκατόν είκοσι πέντε (125) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00 € πλέον ΦΠΑ 114.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 600.000,00 Χ40% = **240.000,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Έκδοση ενενήντα ενός (91) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ενός εκάστου άνω των 800 € και συνολικής καθαρής αξίας 433.647,06 € πλέον ΦΠΑ 78.090,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2,3,9 και 30§4γ' του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4 και 10 περ. β' του Ν.4225/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15.

Ποσό καταλογισμού 433.647,06 Χ40% = **173.458,82 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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