



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/01/2017

Αριθμός Απόφασης:28

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

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 17§1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. 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».
- στ. 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».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. 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 με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) «», ΑΦΜ, που εδρεύει στην, στην οδό , Τ.Κ. και β) του, ΑΦΜ: ατομικά λόγω της ιδιότητας του ως διαχειριστή και νόμιμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας, κατά της υπ.αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, συνολικού ποσού 24.300,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

4. Την υπ.αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, συνολικού ποσού 24.300,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

5. Τις από 16-09-2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: α) «», ΑΦΜ και β) του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 – 31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 24.300,00€, λόγω έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών επί μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 31/12/2012 εκθέσεις ελέγχου του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκαν αντίστοιχα από το Ειδικό συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) και την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε στον Γ.Σ. «», με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ. **Από τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., καθώς και της από 03/09/2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα που αποστάλθηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ. 15000/Τ.ΔΙΚ.//12/17-09-2014 έγγραφο,** προέκυψε ότι μεταξύ των καταλογιζόμενων παραβάσεων σε βάρος του εκδότη Γ.Σ. «» με Α.Φ.Μ. περιλαμβανόταν και **δύο (2) τιμολόγια καθαρής αξίας 45.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 8.100,00 € με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2002** τα οποία κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./01-12-2014 σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις 2002, 2003 και 2004 (οικονομικά έτη 2003, 2004 και 2005), λόγω των νέων στοιχείων που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου άρθρου 6 Ν.2523/97. Με την προαναφερόμενη έκθεση διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε: α) με τον Ν.3259/2004, για τα οικονομικά έτη 2001-2003, β) με τον Ν.3697/2008 για τα οικονομικά έτη 2004-2007 και γ) με τον νόμο 3888/2010 για τα έτη 2008-2010.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στη χρήση 2002, δύο μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00€ πλέον ΦΠΑ 8.100,00€, συνολικής αξίας 53.100,00€ για την τοποθέτηση διαφημιστικής πινακίδας στο γήπεδο του ως άνω Γυμναστικού Συλλόγου και συγκεκριμένα τα Τ.Π.Υ. .../02-12-2002 & .../23-12-2002 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11 και 14 και του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2002 έλαβε από την επιχείρηση Γ.Σ. «.....», δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 45.000,00€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, **έκρινε για την χρήση 2002 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 , και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.),

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της συνεπιτιδόμενης έκθεσης ελέγχου.
4. Αοριστία της οικείας έκθεσης ελέγχου.
5. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
6. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής - Καλή πίστη - μη απόδειξη της εικονικότητας.
7. Παράνομη αποστέρηση του δικαιώματος ακρόασης, δίκαιης δίκης και πραγματικής προσφυγής.
8. Άρνηση των κρίσεων του ελέγχου περί εικονικότητας των επίδικων φορολογικών παραστατικών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το επίδικο πρόστιμο που αφορά τη διαχειριστική περίοδο 2002 και είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων που εξέπεσε από το σκέλος των εισροών και αφορά λήψη εικονικού στοιχείου, επιβλήθηκε, δε σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997** που ορίζει ότι : «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το **τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε** ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την **παρ.48 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** που αφορά στις μεταβατικές διατάξεις: «48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του

επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.».

Επειδή, από τα παραπάνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο ΦΠΑ στο τριπλάσιο του ΦΠΑ των προκείμενων εικονικών τιμολογίων εφόσον τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν κατά τη χρήση 2002, οι δε διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.δ', τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων αφορούσαν παραβάσεις που τελέστηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 ή σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος επιλέξει με δήλωσή του την υπαγωγή του στις ως άνω διατάξεις εντός της οριζόμενης από το νόμο προθεσμίας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 & 2 και 49 παρ.3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»..... «3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε 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 περαιτέρω στο άρθρο **72§3 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε 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».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ./01-12-2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ..... κατόπιν των **συμπληρωματικών νέων στοιχείων** που αποστάλθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Μακεδονίας με το με αρ.πρωτ./Τ.ΔΙΚ./...../....../17-09-2014, ο οποίος αποτελεί συνέχεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας δυνάμει της αριθμ./**2012** εντολής ελέγχου.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της

πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία έχει ως αντικείμενο την αξιοποίηση της από 03/09/2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, εκθέτοντας παράλληλα τις διαπιστώσεις του ελέγχου της. Εξάλλου, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991) ότι δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία 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, οι περί έλλειψης πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι εντελώς προσχηματικές, διότι από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου που παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σε συνέχεια της από 03-09-2014 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, προκύπτουν πέραν πάσης αμφιβολίας τα βεβαιωθέντα φορολογικά αδικήματα και ιδιαίτερα η εικονικότητα του επίμαχων τιμολογίων της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο παρών έλεγχος, αφού έλαβε την από 03/09/2014 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας **διαπίστωσε** ότι η πρακτική που εφαρμόστηκε από τον Γ.Σ. για την «εξόφληση» των τιμολογίων των ληπτριών επιχειρήσεων, εξηγεί και τον παράδοξο τρόπο με τον οποίο εξοφλήθηκαν τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ, θεώρησε ότι οι διαπιστώσεις των ελεγκτών του Ε.Σ.Ε και της ΕΔΕΥΘ για το σύνολο των εκδοθέντων από τον Γ.Σ. Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (χρήσεων 2001-2011), σχετικά με την υπερτιμολόγησή τους και τον τρόπο εξόφλησής τους, **επαληθεύονται απόλυτα και για τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, πράγμα που σημαίνει ότι και η περίπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης, εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τον Γ.Σ. προς όλους τους λήπτες.**
Μεταξύ άλλων αξιολογήθηκαν κυρίως τα παρακάτω δεδομένα:

- Τα ποσά που υποτίθεται ότι δαπάνησε ο προσφεύγων για διαφήμιση μέσω τοποθέτησης μίας πινακίδας μικρών διαστάσεων (0,8 m X 2 m) σε κλειστό γήπεδο μικρής χωρητικότητας, είναι εκτός συναλλακτικής πραγματικότητας, δεν είναι αντίστοιχα με τις τιμές που επικρατούσαν στην αγορά για ανάλογες διαφημίσεις, αποτελούν δε στοιχείο που χαρακτηρίζει υπερτιμολογημένη διαφήμιση.

- Ο Γ.Σ. ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον ΦΠΑ, στον οποίο ο σύλλογος είναι υποκείμενος, τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών και αγορών, χωρίς παραστατικά και, ως εκ τούτου, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις αθλητικές δραστηριότητές του, που πρόσφερε στους πελάτες του, είχε τη δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία του ζητούσε ενδεχομένως ο πελάτης του. Στην προκειμένη περίπτωση υπήρχε αμοιβαίο όφελος μεταξύ του ΓΣ και της προσφεύγουσας, η οποία ως λήπτης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αφενός διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες και μείωσε ισόποσα τα προσδιορισθέντα λογιστικά κέρδη, αφετέρου αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό για την διαφήμιση που έχει συμφωνηθεί και καταβληθεί υπήρξε σαφώς υποδεέστερο του τιμολογηθέντος,.

- Πολλές επιχειρήσεις που έλαβαν Τ.Π.Υ. για διαφήμιση από τον Γ.Σ., πανομοιότυπα με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής και ως προς τη διαδικασία εξόφλησής τους, προσήλθαν αυτοβούλως και δήλωσαν ότι τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά, προκειμένου να επωφεληθούν των διατάξεων του άρθ. 12§6 του Ν.3888/2010.

- Τα εν λόγω παραστατικά φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά και μάλιστα με συνολική καταβολή ποσού 53.100,00€ σε διάστημα λίγων ημερών, η συναλλακτική πρακτική του ΓΣ υπήρξε καθόλο το χρονικό διάστημα της δράσης του να πραγματοποιεί αναλήψεις και καταθέσεις ακόμα και μεγάλων χρηματικών ποσών με μετρητά, ώστε να αποκρύπτεται η πραγματική προέλευση των χρημάτων που διακινούνταν. Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των τραπεζικών παραστατικών διαπιστώθηκαν τα εξής: **α)** για την εξόφληση του ΤΠΥ .../02-12-2002 συνολικής αξίας 26.550,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε το γραμμάτιο είσπραξης αρ...../30-12-2002. Από τον έλεγχο του ταμείου στις 30-12-2002 προέκυψε ότι στις 13:30:07 πραγματοποιήθηκε ανάληψη από τον λογαριασμό του ΓΣ ποσού αξίας 93.080,00€ (αρ.παραστ.88), παράλληλα την ίδια ώρα στις 13:30:07 πραγματοποιήθηκε στον λογαριασμό του ΓΣ κατάθεση μετρητών ποσού αξίας 26.550,00€ με το ίδιο παραστατικό αρ.88 που είχε πραγματοποιηθεί και η ανάληψη και **β)** για την εξόφληση του ΤΠΥ .../23-12-2002 συνολικής αξίας 26.550,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε το γραμμάτιο είσπραξης αρ...../22-01-2003. Από την επεξεργασία των παραστατικών 22-01-2003 και 21-01-2003 διαπιστώθηκε ότι στις 21-01-2003 πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω συναλλαγές: Στις 12:49:14 έγιναν τρεις καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 130.390,00€ (26.550+88.500+15.340) στο λογαριασμό του Γ.Σ.

..... (αρ. παραστ.84) και στις 12:50:34 πραγματοποιήθηκε ανάληψη από την Τράπεζα ποσού 130.390,00€ από τον λογαριασμό του Γ.Σ. (αρ. παραστ. 85).

• Επειδή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατέστη σαφές για τον έλεγχο ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ. στη χρήση 2002 έχουν υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή **μερικώς εικονικά** ως προς την αξία, χωρίς όμως το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης να είναι δυνατόν επακριβώς να προσδιορισθεί.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».*

Επειδή, με τον Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σ' αυτήν. Η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, 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).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Για την διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 45.000,00€, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, το προβλεπόμενο πρόστιμο.

➤ Το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Ως προς τον έκτο και όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά ούτε κατ' ουσία ούτε ως προς το ύψος αυτών, χωρίς όμως ουσιαστικά να επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τη μη εικονικότητα των συναλλαγών της με τον Γ.Σ. Τα στοιχεία που επικαλείται αποσκοπούν στην αληθοφάνεια των συναλλαγών, συνήθους πρακτική που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι δε ισχυρισμοί της αντικρούονται πλήρως από την έκθεση ελέγχου, που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσης και αναλύονται διεξοδικά και στην παρούσα απόφαση στους υπ' αριθμ. 3 & 4 ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Κατά συνέπεια και αυτός ο ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, 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 το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν χορηγεί δυνατότητα παράτασης της προθεσμίας του άρθρου 28 ν.4174/13, χορήγησε εκτενή προθεσμία είκοσι ημερών ικανή για την υποβολή των απόψεων της ελεγχόμενης, σε αντίθεση με τις σύντομες προθεσμίες που χορηγούνταν προγενέστερα και επιδέχονταν παράταση. Η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να συγκεντρώσει το αποδεικτικό υλικό προς υπεράσπιση των απόψεων της και κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να το υποβάλλει με τις απόψεις της στον έλεγχο χωρίς την παράσταση δικηγόρου. Σημειωτέον ότι και η χορήγηση παράτασης δεν θα εξυπηρετούσε την προσφεύγουσα λόγω μεγάλης διάρκειας της αποχής των δικηγόρων από την άσκηση των καθηκόντων τους.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις: α) πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και β) πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμων, σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων κατάθεσε στις 18/04/2016 το από 15/04/2016 έγγραφο αίτημα του ζητώντας την παράταση της προθεσμίας

υποβολής των απόψεων του επί του σημειώματος διαπιστώσεων λόγω αποχής των δικηγόρων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 09-09-2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 2002, ποσού 24.300,00 ευρώ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος προστίμου	Ποσό προστίμου
1	/27-06-2016	1/1-31/12/2002	Άρθρο 6 Ν.2523/97	24.300,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.