



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 9.11.18

Αριθμός απόφασης: 4611

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14.6.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αριθμό/8.5.18 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καθώς και την από 8.5.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14.6.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη

και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./8.5.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 5.897,15 € (=29.485,75 € X 20%), λόγω λήψης από την επιχείρηση (ΑΦΜ) τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων επί καθαρής αξίας ύψους 29.485,75 €, για μερικώς εικονικές συναλλαγές, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 του Π.Δ. 186/1992.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 8.5.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για τη χρήση 2008, και η οποία συντάχθηκε κατόπιν του με αρ./8.11.16 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και της από 22.11.17 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης όπως ενσωματώθηκαν στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ. Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, η εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων προκύπτει από το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούσαν διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι:

α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.

β) δε διέθετε εξοπλισμό και τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

γ) όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές πρώτων υλών, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών).

δ) δεν διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης-μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης, όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης ή λοιπές συναφείς παραγωγικές δαπάνες.

ε) δεν προέκυψε από πουθενά ότι η εν λόγω επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 1.5.05 έως και 11.4.07 και από 30.11.2010 έως και την διακοπή εργασιών 31.12.2013.

στ) Στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων στο ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιός και σύζυγος ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και των άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

ζ) Η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική και δεν αναφέρονται αναλυτικά οι υπηρεσίες, ο πελάτης που αφορούν, ο τόπος, ο τρόπος τιμολόγησης.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την από 22.11.17 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης για την εκδότρια επιχείρηση, όπως ενσωματώθηκε στην υπό κρίση έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ:

«Από το σύνολο των διαπιστώσεων για την ελεγχόμενη επιχείρηση προκύπτει ότι δεν επρόκειτο για στελεχωμένη επιχείρηση, ικανή να εκτελέσει τον τεράστιο όγκο και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών διαφήμισης σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή: Η ελεγχόμενη δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει το όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι:

α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.

β) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

γ) όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών).

δ) δεν διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης-μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης, όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, , δαπάνες διανυκτέρευσης ή λοιπές συναφείς παραγωγικές δαπάνες .

ε) δεν προκύπτει από πουθενά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 1.5.05 έως και 11.4.07 και από 30.11.2010 έως και την διακοπή εργασιών 31.12.2013.

στ) Στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων στο ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιός και σύζυγος ο οποίος, ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και των άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών.

Σημειώνουμε ότι η ελεγχόμενη και οι ανωτέρω επιχειρήσεις εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς κοινές επιχειρήσεις οι οποίες είναι λήπτες εικονικών στοιχείων.

Επειδή: τα φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης των επιταγών χωρίς τις οπισθογραφήσεις, που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, δεν αποδεικνύουν ότι οι επιταγές εμφανίστηκαν προς είσπραξη, αν ακυρώθηκαν, αν καλύφθηκαν και από ποιόν και ποιος είναι ο τελευταίος κομιστής.

Επειδή: πολλά τιμολόγια έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 € και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοση τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01/05/2002, λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του αρ.18§2 του Π.Δ. 186/92 που όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00€ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά».

Επειδή: η περιγραφή της παροχής υπηρεσίας στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική ,χωρίς να αναφέρεται αναλυτικά η υπηρεσία ,ποιόν πελάτη αφορά, σε ποιά πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κτλ και σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ.182/97 για τον λήπτη του στοιχείου απορρίπτεται η δαπάνη αυτή.

Επειδή: δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης ,για την διανομή διαφημιστικών εντύπων.

Κατόπιν όλων των προαναφερομένων σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις, ο έλεγχος:

α) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση στις ελεγχόμενες χρήσεις έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία προκειμένου να καλύψει τον μεγάλο όγκο των εργασιών που φέρεται να εκτέλεσε και οι δηλωθείσες δαπάνες αφορούν σε ανύπαρκτες δαπάνες.

β) κρίνει τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις στις χρήσεις 2002- 2010 ως εικονικά.

Από τον προληπτικό έλεγχο, η Υπηρεσία μας συνέλεξε τις κάτωθι πληροφορίες σχετικά με την διανομή διαφημιστικών εντύπων , απέστειλε συνεργείο σε σημεία διανομής διαφημιστικών εντύπων στην πόλη της Θεσσαλονίκης από το οποίο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. το προσωπικό προσλαμβάνεται μετά από αγγελία σε εφημερίδες ή από γνωστούς του υπάρχοντος προσωπικού

2. το κάθε άτομο διανέμει κάθε μέρα και στις πέντε ώρες του ωραρίου του, 1000 τεμάχια εντύπων σε πυκνοκατοικημένη περιοχή μέσα στην πόλη της Θεσσαλονίκης (πολυκατοικίες), 100 τεμάχια εντύπων στην περιοχή π.χ. του Πανοράματος λόγω της μορφής των κατοικιών (μονοκατοικίες) και 500 τεμάχια εντύπων στην περιφέρεια της Θεσσαλονίκης π.χ. Συκιές

3. η κάθε διανομή εποπτεύεται από έναν επόπτη ανά τέσσερα άτομα προσωπικού

4. η ακαθάριστη αμοιβή του κάθε εργαζόμενου είναι τέσσερα (4) ευρώ ανά ώρα, με παρακράτηση 25% για εργόσημο ΙΚΑ.

5.η επιχείρηση διανομής εντύπων αμείβεται με 20, 00 ευρώ ανά 1000 έντυπα ή 25,00 ευρώ ανά 1000 έντυπα, δηλαδή 0,020€ -0,025 ανά έντυπο, ανάλογα με τον πελάτη , την ποσότητα των εντύπων προς διανομή, το χρόνο εκτέλεσης της διανομής, τον τρόπο εξόφλησης του Τ.Π.Υ. (μετρητοίς ή επί πιστώσει) όπως ισχύει στο χώρο της αγοράς σήμερα

6. από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος κατά τον προληπτικό έλεγχο προκύπτει από τα Τ.Π.Υ. διανομής διαφημιστικού υλικού ότι η χρέωση ανά έντυπο διανομής είναι 0,020€, ενώ το κόστος για την εκτύπωση του κάθε εντύπου Α3 δισέλιδο ή τετρασέλιδο είναι 0,030-0,042€

Η ελεγχόμενη επιχείρηση από την φύση της δραστηριότητας της είναι επιχείρηση «εντάσεως εργασίας», δηλ. διανέμει μεγάλο πλήθος εντύπων και ενεργεί προωθήσεις μεγάλων συναλλαγών και συνεπώς, η μεγαλύτερη δαπάνη της θα έπρεπε να είναι οι αμοιβές προσωπικού.

Εν αντιθέσει, εμφανίζει στα βιβλία της (σε όσα απ' αυτά προσκόμισε) και στις δηλώσεις της (έντυπο Ε3), πολύ μικρές δαπάνες αμοιβών προσωπικού (οι οποίες δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ) ενώ εμφανίζει μεγάλα ποσά στις ΑΓΟΡΕΣ ,αμοιβές τρίτων που εντάσσονται στη φορολογία Φ.Π.Α., κατά κύριο λόγο, από ανύπαρκτες επιχειρήσεις όπως διαπιστώθηκε από τις εκθέσεις άλλων υπηρεσιών και από τον παρόντα έλεγχο, τον οποίο και συμψηφίζει με το ΦΠΑ των υπηρεσιών της, έτσι ώστε να μην προκύπτει μεγάλο χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς πληρωμή.

Δ. Επίσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση, ως επί το πλείστον, αναλαμβάνει την διανομή διαφημιστικών εντύπων για λογαριασμό άλλων διαφημιστικών εταιριών (υπεργολαβία) που, συνήθως, πραγματοποιούν μεγάλους τζίρους και εκδίδει ΤΠΥ προς αυτές με ελλιπή περιγραφή παροχής υπηρεσιών, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.11 του ΚΒΣ, χωρίς να αναφέρεται το είδος των υπηρεσιών, ο τόπος της παροχής, η χρονική διάρκεια, η ποσότητα και η τιμή μονάδος ή αλλιώς να παραπέμπει σε θεωρημένο συμφωνητικό όπου αναλύονται τα παραπάνω.

Οι υπεργολαβίες που αναλαμβάνει αφορούν την διανομή μεγάλου πλήθους εντύπων και την προώθηση μεγάλου όγκου προϊόντων όχι μόνο στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, αλλά σε όλη την Ελληνική επικράτεια και το εξωτερικό.

Στις περιπτώσεις έκδοσης Τ.Π.Υ., στα οποία, αναφέρεται η ποσότητα των διανεμόμενων εντύπων και η τιμή μονάδος, προκύπτει ότι, αυτή ανέρχεται σε 0,031 - 0,040 ευρώ. Μεμονωμένες περιπτώσεις που διαφοροποιείται η τιμή ανά διαφημιζόμενο έντυπο διαπιστώθηκε στις παρακάτω επιχειρήσεις:

-..... χρήση 2007-για διανομή διαφ. εντύπων προώθησης πατάτας τιμή/διαν.έντυπο 0,07€ (αναφέρεται τιμή μόνο σε ένα τιμολόγιο)

-..... χρήση 2008- για διανομή διαφ.. εντύπων στην Καβάλα τιμή/διαν. έντυπο 0,023€(αναφέρεται τιμή μόνο σε δύο τιμολόγια)

- χρήση 2009 για διανομή σε Αθήνα -Βόλο τιμή/διαν.έντυπο από 0,04-0,08 €

Σε συνάφεια με τα παραπάνω αναφερόμενα, στα εκδοθέντα ΤΠΥ μικρής αξίας που αναφέρονται σε διανομή φυλλαδίων, διαπιστώθηκε ότι, η αμοιβή, κατά κύριο λόγο, ανά διανεμόμενο έντυπο είναι κατά κύριο λόγο 0,011- 0,030 ευρώ, ενώ στα μεγάλης αξίας ΤΠΥ που αναφέρονται σε διανομή φυλλαδίων είναι κατά κύριο λόγο 0,031 - 0,040 ευρώ, δηλαδή 31,00€ ή 40,00 ανά 1000 διανεμόμενα έντυπα,.

Συνεπώς, τιμολογείται φτηνότερα (0, 011 -0, 030€) η διανομή των μικρών ποσοτήτων διαφημιστικών φυλλαδίων από την διανομή των μεγάλων ποσοτήτων (0,031 - 0,040€).

Σύμφωνα με τα αυτά που ισχύουν στην αγορά θα περίμενε κανείς ότι, σε μόνιμους και σταθερούς πελάτες που της αναθέτουν μεγάλο όγκο εργασιών, παρέχεται καλύτερη προσφορά από ότι σε έκτακτους και περιοδικούς πελάτες με πολύ μικρότερο όγκο εργασίας.

Από τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγχόμενη εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διανομή διαφημιστικών εντύπων, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική και χωρίς να στηρίζεται σε πραγματικά δεδομένα όσο αφορά την ποσότητα και την τιμή ανά διαφημιζόμενο έντυπο. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχομένως χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, ανάλογα με τις φορολογικές της ανάγκες, προκειμένου αυτή, να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως υπηρεσίες διαφήμισης), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες της εκροές.

Ε. Η ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις 2007-2008 είχε ακαθάριστα έσοδα μεγαλύτερα του 1.500.000,00€ (οικ.έτος 2008-ακαθάριστα έσοδα 2.049.334,03 & οικ.έτος 2009 ακαθάριστα έσοδα 2.366.157,33) και ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων Γ'κατηγορίας για τις χρήσεις 2008 και

2009. Από έρευνα στο σύστημα του τμήματος Μητρώου της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ουδέποτε υπέβαλε δήλωση μεταβολής της κατηγορίας βιβλίων.

Αντίθετα τηρούσε βιβλία Β" κατηγορίας στα οποία δεν τηρείται αναλυτικός λογαριασμός ταμείου στον οποίο καταχωρούνται όλες οι χρηματικές συναλλαγές, με σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία.

Επίσης από τον αναλυτικό λογαριασμό της τράπεζας χρήσεων 2002-2004 που προσκομίστηκε και από την έρευνα του ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως και θα έπρεπε να τηρεί και λογαριασμό καταθέσεων όψεως τον οποίο και απέφυγε με την μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας.

Επειδή δεν τηρήθηκαν βιβλία Γ' κατηγορίας και λογαριασμός επισφαλών πελατών δεν μπορούμε να διεξάγουμε συμπεράσματα όσο αφορά τα ακριβή ποσά που εισπράχθηκαν από κάθε πελάτη και ποια υπόλοιπα υπήρχαν, αν διαγράφηκαν χρεωστικά υπόλοιπα των επισφαλών πελατών και σε τελευταία ανάλυση δεν προσκομίστηκαν στοιχεία αν τα ανείσπρακτα ποσά διεκδίκησε η ελεγχόμενη μέσω της δικαστικής οδού, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών.

ΣΤ. Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε εικονικές αγορές-δαπάνες,

στη χρήση 2004 ύψους τουλάχιστον	415.586,50€ ,
στη χρήση 2006 ύψους τουλάχιστον	28.000,00€,
στη χρήση 2008 ύψους τουλάχιστον	920.921,18€,
στη χρήση 2009 ύψους τουλάχιστον	177.382,55€,

όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις εκθέσεων άλλων υπηρεσιών του ΥΠ. Οικονομικών και από τις διαπιστώσεις, εκθέσεων της Υπηρεσίας μας, προκειμένου η ελεγχόμενη να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που προήλθε από την έκδοση των τιμολογίων διαφήμισης και διανομής διαφημιστικών εντύπων. Οι επιχειρήσεις με την αποδοχή -λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Εν αναμονή των παραπάνω απαντήσεων ο έλεγχος υπέβαλε αίτηση για παροχή τραπεζικών λογαριασμών στα δύο συστήματα που υπάρχει πρόσβαση μέσω της Υπηρεσίας μας. Από την πρόσβαση στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν δεδομένα. Στην συνέχεια στις 11.7.2017 υποβλήθηκαν αιτήσεις ανά έτος στους δύο λογαριασμούς της και ένα λογαριασμό της που βρέθηκαν στο Μητρώο Τραπεζών και αποστάλθηκαν από την τράπεζα μόνο τρεις θετικές απαντήσεις για τις χρήσεις 2008,2009 και 2010 οι οποίες όμως αφορούσαν μηδενικά υπόλοιπα του λογαριασμού.

Η.

2.Στ ις περιπτώσεις που προκύπτουν διαφορές μεταξύ των συναλλαγών και των επιταγών που επιβεβαιώθηκαν από τις τράπεζες, ο έλεγχος θεωρεί τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές μερικώς εικονικές ως προς την αξία χωρίς να μπορεί να προσδιορίσει αυτή. ...»

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή.
2. Πραγματικές οι υπό κρίση συναλλαγές. Η εκδότρια είναι υπαρκτή επιχείρηση. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας αυτών και δεν απέδειξε την εικονικότητά τους.
3. Οι υποχρεώσεις του καθιστούσαν απαραίτητες τις συνεργασίες με άλλες εταιρείες – υπεργολάβους, που αναλάμβαναν έναντι αντιτίμου τις ανατιθέμενες υπηρεσίες.
4. Η εκδότρια επιχείρηση διέθετε προσωπικό άνω των 150 ατόμων ετησίως. Συνεργαζόταν με μεγάλο αριθμό έκτακτα απασχολούμενων υπαλλήλων.
5. Πάγιος εξοπλισμός, υλικοτεχνική υποδομή, εξειδικευμένο προσωπικό, πρώτες ύλες και αναλώσιμα δεν ήταν απαραίτητα για την παροχή υπηρεσιών προώθησης προϊόντων και διανομή διαφημιστικού υλικού.
6. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου της έδρας της εκδότριας δεν ήθελε να δηλώνει το εισόδημά του από τα ενοίκια την περίοδο 1.5.05-1.3.07, αλλά αυτό δεν είναι απόδειξη ότι ανυπαρξίας της έδρας της εκδότριας εταιρείας.
7. Οι ομόρρυθμοι εταίροι της εκδότριας δήλωσαν στην ένορκη κατάθεση ότι δεν είχαν ουσιαστική συμμετοχή στην εταιρεία αλλά μόνο τυπική. Όμως δεν δήλωσαν ότι οι υπηρεσίες παρέχονταν εν αγνοία τους. Στη δε δίκη, στην οποία αθώθηκαν για το αδίκημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2001, οι ομόρρυθμοι εταίροι δεν αμφισβήτησαν την ενεργό συμμετοχή τους στην εταιρεία, όπως αυτό προκύπτει από την αρ./13 απόφαση του Γ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.
8. Δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο εικονικότητας το γεγονός της μη πληρωμής μέσω τραπεζής για νόμιμες συναλλαγές με νόμιμα παραστατικά κάτω των 15.000,00 €.
9. Αναγράφονται στα παραστατικά οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.
10. Ήταν δύσκολο να βρει αποδεικτικά εξόφλησης συναλλαγών για τόσο παλιές συναλλαγές. Προσκόμισε κάποιες από τις επιταγές.
11. Καλή πίστη του προσφεύγοντος.
12. Έχει περαιώσει για τα οικ. έτη 2007 και 2008.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2

του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 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, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «3. 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. ...

8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «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 στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, 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.»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του

αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: 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 ή 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. ...»

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος,

δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1192/2017 με θέμα την 'Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014': «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε, προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις

φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1194/2017: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 2. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4437493/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την Πολ. 1165/2018 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. ΝΣΚ 147/2018 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό

φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. 2238/1994) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «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 τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν.3888/2010: «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, συμψηφιζόμενου 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, σύμφωνα με το με αρ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 /17.5.16 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ,: «10. ... οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 8.5.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, και από το από 18.6.18 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούσαν διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ., β) δε διέθετε εξοπλισμό και τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, γ) όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της Γ.Γ.Π.Σ., δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές πρώτων υλών, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών), δ) δεν διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης-μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης, όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, , δαπάνες διανυκτέρευσης ή λοιπές συναφείς παραγωγικές δαπάνες, ε) δεν προέκυψε από πουθενά ότι η εν λόγω επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 1.5.05 έως και 11.4.07 και από 30.11.2010 έως και την διακοπή εργασιών 31.12.2013, στ) στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων στο ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιός και σύζυγος ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και των άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ζ) η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική και δεν αναφέρονται αναλυτικά οι υπηρεσίες, ο πελάτης που αφορούν, ο τόπος, ο τρόπος τιμολόγησης. Οι δε περί του αντιθέτου ισχυρισμοί για όλα τα ανωτέρω είναι αναπόδεικτοι καθώς δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε η σύναψη σύμβασης υπεργολαβίας μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας επιχείρησης και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγχόμενη εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διανομή διαφημιστικών εντύπων, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να

τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική και χωρίς να στηρίζεται σε πραγματικά δεδομένα όσο αφορά την ποσότητα και την τιμή ανά διαφημιζόμενο έντυπο.

Επειδή στην από 8.5.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, κατόπιν ανωτέρω στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προέβη στην κατάσχεση των υπό κρίση τεσσάρων φορολογικών στοιχείων χρήσης 2008 καθώς και έξι φορολογικών στοιχείων χρήσης 2007, εκδόσεως της επιχείρησης, με τη αρ./2018 έκθεση κατάσχεσης, τα οποία και κρίθηκαν μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία. Όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούσαν συναλλαγές προώθησης και διαφημιστικών προγραμμάτων.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 και 9§4 του ν.3888/2010, τα στοιχεία που προέκυψαν με το αρ./8.11.16 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (και την από 22.11.17 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης) αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» με βάση τα οποία μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή για τη χρήση 2008 εντός δεκαετίας. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και τα οποία περιήλθαν σε γνώση της μετά την περαίωση με το ν. 3888/2010 (είσπραξη δήλωσης και οίκοθεν ΑΦΕΚ στις 29.11.2010). Συνεπώς, υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είχε περαιώσει τη χρήση 2008, και συνεπώς ότι παρανόμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν την εν λόγω χρήση, και ότι η εν λόγω χρήση έχει παραγραφεί, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14.6.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

- **Αρ./8.5.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015

5.897,15 € (=29.485,75 € X 20%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.