



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/01/2019

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

Αριθμός απόφασης: 250

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα (με διανομή ή όχι), με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού αριθ. ... -Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της με αριθμό /11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018ΕΜΠ/14-12-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018ΕΜΠ/14-12-2018** συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./**11-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 50.072,00 €, λόγω λήψης δεκατριών (13) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας, καθαρής αξίας 250.360,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ' ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στη χρήση 2010 από την Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 597/27-12-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. 95067/22-11-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2002 έως και 2010, έλαβε από διάφορες επιχειρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, προς πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα εταιρία περιορισμένης ευθύνης φέρεται να έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δεκατρία (13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 250.360,00 € πλέον ΦΠΑ 54.068,08 €, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

ΕΚΔΟΤΗΣ «.....» - ΑΦΜ

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ .../04.01.10	21.824,00	4.146,56	Πρωθητικές Ενέργειες Δεκεμβρίου 2009
2	ΤΠΥ .../29.01.10	9.240,00	1.755,60	Πρωθητικές Ενέργειες εκκαθάριση Ιανουάριος 2010
3	ΤΠΥ .../27.02.10	23.144,00	4.397,36	Πρωθητικές Ενέργειες Φεβρουαρίου 2010
4	ΤΠΥ .../30.03.10	14.168,00	2.975,28	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Μαρτίου
5	ΤΠΥ .../30.04.10	13.728,00	2.882,88	Πρωθητικές Ενέργειες Απρίλιος 2010
6	ΤΠΥ .../31.05.10	20.592,00	4.324,32	Πρωθητικές Ενέργειες Μαΐου 2010
7	ΤΠΥ .../30.06.10	18.832,00	3.954,72	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Ιουνίου 2010
8	ΤΠΥ .../30.07.10	26.048,00	5.991,04	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Ιουλίου 2010
9	ΤΠΥ .../30.08.10	19.008,00	4.371,84	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Αυγούστου 2010
10	ΤΠΥ .../30.09.10	18.568,00	4.270,64	Πρωθητικές Ενέργειες Σεπτέμβριος 2010
11	ΤΠΥ .../30.10.10	24.552,00	5.646,96	Πρωθητικές Ενέργειες Οκτώβριος 2010
12	ΤΠΥ .../30.11.10	28.248,00	6.497,04	Πρωθητικές Ενέργειες Νοέμβριος 2010
13	ΤΠΥ .../29.12.10	12.408,00	2.853,84	Πρωθητικές Ενέργειες Δεκέμβριος 2010 (1282Χ44€)
	ΣΥΝΟΛΟ	250.360,00	54.068,08	

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν τη μερική εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τόσο προς την προσφεύγουσα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2010 ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994 και αρθρ. 9 παρ. 5 Ν. 2523/1997. (σχετ. ΣτΕ 1738/2017, ΠΟΛ 1192/2017, ΣτΕ 172/2018). Με βάση την εντελώς πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ, η εξαιρετική 10ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων επανελέγχου κατ' αρθρ. 84 παρ. 4 ν. 2238/1994, προϋποθέτει οπωσδήποτε (μεταξύ άλλων) την ύπαρξη νέων, συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια της περ. α' της παρ. 2 αρθρ. 68 ν. 2238/1994. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τα κρίσιμα εν προκειμένω συμπεράσματα των με αριθμ. 2934/2017 & 2935/2017 αποφάσεων του Β' Τμήματος (Επταμελούς Σύνθεσης) ΣτΕ (σκ. 11, 12), με τις οποίες επικυρώθηκαν οι αποφάσεις ΔΕΦΑΘ 3820 & 3821/2016 (Τμήμα 1^ο Τριμελές). Σε καμία απολύτως περίπτωση και υπό καμία απολύτως εκδοχή, δεν συνιστούν «νέα» στοιχεία τα επίμαχα 13 τιμολόγια εντός της χρήσης 2010 με εκδότρια την εταιρία «...» που καθόλα νόμιμα έλαβε και καταχώρισε η προσφεύγουσα για πραγματοποιηθείσες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικά όσον αφορά στη χρήση 2010, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι στοιχειοθετείται εν προκειμένω η έννοια της συνδρομής συμπληρωματικών στοιχείων, που αφορούν, ειδικότερα, στο πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης «...» και στη φορολογική και εν γένει συναλλακτική της συμπεριφορά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, επιδεικνύοντας την δέουσα επιμέλεια, ήτοι λαμβάνοντας τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Πιο συγκεκριμένα στις 21-12-2015, η Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης παρέλαβε από τη Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ. .../16-12-2015 Δελτίο Πληροφοριών περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο οποίο αναφέρεται (σχετ. 2α). Στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών μνημονεύονται ρητά τα επίδικα Τ.Π.Υ. που φέρεται ότι έλαβε η προσφεύγουσα κατά τις ένδικες χρήσεις από την εκδότρια επιχείρηση Συνεπώς, ήδη από το έτος 2015 η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης τελούσε σε πλήρη γνώση των υπό έρευνα και έλεγχο συναλλαγών, στα οποία αφορούσαν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία. Έτι περαιτέρω, στο με αρ. πρωτ. .../7-11-2016 Δελτίο Πληροφοριών μνημονεύονται ρητά τα επίδικα 13 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 250.360,00€ που φέρεται ότι έλαβε η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2010 από

την επιχείρηση ... (σχετ. 2β). Συνεπώς, ήδη από το έτος 2016 η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης τελούσε σε πλήρη γνώση των υπό έρευνα και έλεγχο συναλλαγών, στα οποία αφορούσαν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία.

- 2) Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων και προβαλλόμενες αιτιάσεις/ ισχυρισμοί προς τον σκοπό της επανεξέτασης – ακύρωσης – άλλως μεταρρύθμισής τους. Για τη θεμελίωση, της λήψης των φερόμενων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος επικαλείται την εν γένει συμπεριφορά της εκδότριας, την έλλειψη προσωπικού της, την απουσία πάγιου εξοπλισμού και υλικοτεχνικής υποδομής (ενδεικτικά αναφερόμενης της ικανότητάς της για κατασκευή μακετών), καθώς και τη μη καταβολή τέλους διαφήμισης. Το σύνολο, όμως, αυτό των διαπιστώσεων ουδόλως επαληθεύεται στη δική της περίπτωση. Η φερόμενη ως εκδότρια «.....» α) ενεργούσε ως υπεργολάβος της, βάσει σύμβασης, στην οποία ήταν ρητά καθορισμένο το ποσό της χρέωσης των ημερομισθίων που παρείχαν οι δικοί της εργαζόμενοι (ανεξάρτητα εάν αυτή είχε επιλέξει να μην τους ασφαλίζει). Επιπλέον, κάθε τιμολόγιο που εξέδιδε για την υπηρεσία που παρείχε συνοδευόταν από καρτέλα υπολογισμού των ημερομισθίων που είχαν παρασχεθεί, κατά τρόπο που να μην επιδέχεται αμφισβήτηση το τελικό τιμολογηθέν ποσό. β) Της παρείχε υπηρεσίες μόνον εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης (καθώς στην υπόλοιπη Βόρεια Ελλάδα είχε αντίστοιχες συνεργασίες με άλλους υπεργολάβους), γ) ουδέποτε την τιμολόγησε στη βάση αριθμού φυλλαδίων που δένειμε και δ) ουδέποτε εκτέλεσε για την προσφεύγουσα εργασίες εκτύπωσης, σχεδιασμού φακέλων, σελιδοποίησης, επεξεργασίας υλικού κτλ. Ο παρών έλεγχος αγνοώντας πλήρως την αδυναμία ταυτοποίησης της συναλλακτικής τακτικής της εκδότριας στη συνεργασία της με την προσφεύγουσα, θεωρεί εκ των προτέρων μερικώς εικονικές τις συναλλαγές με αυτήν, αποδέχεται όμως ότι η υπηρεσία όντως παρασχέθηκε στον εκάστοτε κύριο του έργου, δεδομένου ότι αυτή δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για να ανταποκριθούμε στον όγκο των έργων που είχε αναλάβει και ότι σε κάθε περίπτωση υπήρχε συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας εικονικών στοιχείων. Ο παρών έλεγχος, στηριζόμενος στην πληροφοριακή έκθεση, και αγνοώντας το σύνολο των εγγράφων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι τα φερόμενα ως μερικώς εικονικά στοιχεία αφορούν υπηρεσίες που αποδεδειγμένα παρασχέθηκαν, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος της. Τα μόνα στοιχεία που αφορούν στην προσφεύγουσα είναι τα επίμαχα τιμολόγια, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, οι καρτέλες πελάτη, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, οι δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα οποία αφενός, βρίσκονταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής και δεν προέκυψαν εκ των υστέρων, και αφετέρου, αφορούν σε υπαρκτές στο σύνολό τους συναλλαγές, χωρίς, μάλιστα, να αμφισβητείται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ακόμη και από τον ίδιο το φορολογικό έλεγχο, αφενός η εκτέλεση όλων των συναλλαγών με τους κυρίους των έργων αφετέρου η αδυναμία της προσφεύγουσας να εκτελέσει με τα δικά της μέσα τα έργα αυτά. Όσον αφορά δε στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, είναι

χαρακτηριστικό ότι αφενός η φορολογική αρχή ουδέποτε ζήτησε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών για να διαπιστώσει εάν έστω και το παραμικρό ποσό επέστρεψε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας ή των εταίρων της, αφετέρου το σύνολο των επιταγών αυτών ήταν ανέκαθεν στη διάθεσή της, διότι οι αριθμοί τους αναγράφονται στην τηρηθείσα καρτέλα λογαριασμού πελάτη. Ο έλεγχος, όπως και κατωτέρω θα αποδειχθεί, μετατρέπει μία υπόθεση κατάφωρης παραβίασης της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας από την προμηθεύτριά της «.....» σε υπόθεση φοροδιαφυγής, καταρχήν για την εν λόγω εταιρία, αλλά και για την προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η ως άνω εκδότρια, υπό τη διαχείριση του κ. ...- σε βάρος του οποίου ατομικά, αλλά και ως εμφανούς και αφανούς διαχειριστή άλλων επιχειρήσεων, έχουν διαπιστωθεί φορολογικές παραβάσεις – είχε ως πρακτική την έκδοση εικονικών τιμολογίων, η πρακτική αυτή δεν συνεπάγεται αυτομάτως και συλλήβδην την εικονικότητα (υπό τη μορφή της μερικής εικονικότητας απροσδιορίστου αξίας) του συνόλου των συναλλαγών της, αλλά κάθε περίπτωση θα πρέπει να ελέγχεται με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της. Διαφορετικά, αν δηλαδή μία έκθεση ελέγχου ως προς τον εκδότη εικονικών τιμολογίων η οποία αναφέρεται στην από μέρους του έκδοση τιμολογίων με μερική εικονική αξία, αποτελούσε θέσφατο και συμπαρέσυρε άνευ ετέρου και αδιακρίτως δυσμενείς φορολογικές συνέπειες και για τους λήπτες των (φερόμενων ως μερικώς) εικονικών τιμολογίων, δεν θα απαιτείτο εκ του νόμου η διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει εμπειριστικά συμπεράσματα, και ως προς κάθε λήπτη τιμολογίου. Είναι προφανές ότι η «.....» δεν μπορούσε να παρέχει καμία σχεδόν από τις υπηρεσίες που εμφανιζόταν να έχει παράσχει βάσει των εκδοθέντων από αυτή κατά τα επίμαχα έτη τιμολογίων, όχι μόνο ως προς την προσφεύγουσα, αλλά και προς το σύνολο των πελατών της. Ο ίδιος, όμως, ο έλεγχος, καταλογίζοντας στην «.....» έκδοση μερικώς εικονικών τιμολογίων με απροσδιόριστη αξία εικονικότητας, παραδέχεται την από μέρους της παροχή έστω και εν μέρει των περιγραφόμενων στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία υπηρεσιών. Και είναι βέβαιο ότι η «.....» δεν θα μπορούσε να παρέχει οποιοδήποτε τμήμα (πλην το σχεδόν μηδαμινό) με 1-4 υπαλλήλους (κατά τις παραδοχές του ελέγχου με 0-2 υπαλλήλους). Καθίσταται, βέβαιο, επομένως, από την ίδια τη λογική εκτίμηση των θέσεων του ελέγχου, ότι η «.....» απασχολούσε προσωπικό υπό την έννοια της «μαύρης εργασίας». Η μη αποδοχή της θέσης ότι η «.....» απασχολούσε αδήλωτο προσωπικό, θα έπρεπε να οδηγήσει στη θεώρηση του συνόλου των εκδοθέντων από αυτήν τιμολογίων ως εικονικών, καθώς με το μηδαμινό (και αυτό «εικονικό») προσωπικό που δέχεται ο έλεγχος ότι διέθετε η εν λόγω εταιρία, δεν θα μπορούσε να παράσχει καμία από τις συνολικά παρασχεθείσες από μέρους της υπηρεσίες. Αυτό δεν το πράττει ο έλεγχος ακριβώς γιατί και ο ίδιος δεν μπορεί να μην αναγνωρίσει τελικά την ανάγκη της προσφεύγουσας για τη λήψη υπηρεσιών από την «.....». Η εκδότρια, κατέγραφε – κατά την παραδοχή των συμπερασμάτων της έκθεσης της Ζ' Δ.Ο.Υ. – εικονικές δαπάνες, ακριβώς για να μειώσει τα καθαρά της κέρδη, δεδομένου ότι (λόγω της πρακτικής της απασχόλησης αδήλωτου προσωπικού) δεν διέθετε επαρκή έξοδα. όπως προκύπτει και από τα επίδικα τιμολόγια. Οι υπηρεσίες που λάμβανε από

την εκδότρια η προσφεύγουσα, αφορούσαν αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών προώθησης και όχι τη διανομή φυλλαδίων, και αυτές οι υπηρεσίες αφορούσαν μόνο την πόλη της Θεσσαλονίκης. Όπως και ο έλεγχος δέχεται, σε πόλεις εκτός Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα διέθετε ένα πολύ ικανοποιητικό δίκτυο ντόπιων συνεργατών, οι οποίοι της παρείχαν αντίστοιχες υπηρεσίες στις περιοχές της έδρας τους και φυσικά, σε σχετικά συμφερότερες τιμές σε σχέση με αυτές που θα της προσέφερε η «.....», η οποία θα επιβαρυνόταν και με έξοδα μετακίνησης κ.λ.π. Αυτή ήταν και η λογική στην οποία η προσφεύγουσα ανέπτυξε δίκτυο συνεργατών σε όλες τις μεγάλες πόλεις όπου μπορεί να δραστηριοποιείτο. Συνεπώς, κάθε εύρημα του ελέγχου που αφορά τη συμπεριφορά της «.....» αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών διανομής και την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας εκτός της πόλης της Θεσσαλονίκης δεν αφορά την προσφεύγουσα. Η συνεργασία της με την «.....» ξεκίνησε τον 9/2007 με την υπογραφή του από 1/9/2007, νόμιμα θεωρηθέντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ιδιωτικού συμφωνητικού (Σχ. 3). Με το εν λόγω συμφωνητικό η «.....» ανέλαβε ως υπεργολάβος να διαθέσει πωλήτριες, διανεμήτριες, merchandisers, επόπτες καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών της προσφεύγουσας έναντι των πελατών της. Ως ημερήσια αμοιβή, ήτοι ελάχιστη αμοιβή έκαστου παρασχεθσόμενου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, ορίστηκε το ποσό των 42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19%. Αντίστοιχα συμφωνητικά συνήφθησαν και στα έτη 2008-2010 αντίστοιχα με την «.....», επίσης νομίμως θεωρημένα (Σχ. 4, 5 και 6). Ως ημερήσια αμοιβή, ήτοι ελάχιστη αμοιβή έκαστου παρασχεθσόμενου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, στο έτος 2010, ορίστηκε το ποσό των 44 ευρώ, πλέον ΦΠΑ. Αναφορικά με την αιτίαση του ελέγχου ότι τα εν λόγω συμφωνητικά είναι αόριστα κατά περιεχόμενο, καθώς δεν αναγράφεται ο τρόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν υπάρχει αναλυτικός τιμοκατάλογος για το ακριβές κόστος ανά είδος υπηρεσίας, ούτε γίνεται αναφορά στον τόπο και τον χρόνο εξόφλησης, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι τα στοιχεία αυτά, ενόψει του αντικειμένου και της φύσης της επίδικης υπεργολαβίας, δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστούν εκ των προτέρων. Ειδικότερα, ο τρόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθοριζόταν από τον εκάστοτε διαφημιζόμενο πελάτη της όταν ανέκυπτε ανάγκη διενέργειας ενός διαφημιστικού project. Το ίδιο συνέβαινε και ως προς τις διανομές εντύπων. Ο τρόπος και η έκταση, ως και ο όγκος της διανομής, καθοριζόταν από τον πελάτη της, αναλόγως της δικής του εμπορικής πολιτικής. Συνεπώς, δεν μπορούσε να περιληφθεί ένας τέτοιος όρος. Εκ των προτέρων προσδιορισμός του τόπου, δεν περιλαμβανόταν ούτε στις συμβάσεις της με όλους τους πελάτες της με τους οποίους είχε διαρκή συνεργασία, ούτε φυσικά με τους συνεργάτες της σε άλλες πόλεις της Ελλάδας. Χαρακτηριστικό, μάλιστα, είναι ότι με την ... (το βεληνεκές της οποίας είναι αδιαμφισβήτητο) κατά τα επίδικα έτη, δεν είχε καν έγγραφες συμβάσεις και οι στοιχειώδεις όροι της συνεργασίας τους (κατά βάση η αμοιβή της ανά ημερομίσθιο) καθορίζονταν βάσει προσφορών που αυτή υπέβαλε και αποδεχόταν η εταιρία (Σχ. 7). Η ίδια πρακτική ίσχυε και ως προς την ..., επίσης, εταιρία μεγάλου βεληνεκού (Σχ. 8), αλλά και ως προς την ..., επίσης αδιαμφισβήτητου κύρους και μεγέθους εταιρίας, μέχρι και τον 11/2008, όπου για πρώτη

φορά υπογράφηκε μεταξύ τους πιο ειδική σύμβαση, όπου ακόμη και από αυτή ελλείπει ο προσδιορισμός συγκεκριμένου τόπου παροχής υπηρεσιών, ακριβώς διότι κάτι τέτοιο δεν ήταν εκ των προτέρων εφικτό (Σχ. 9). Ακριβώς ίδιο κατά περιεχόμενο συμφωνητικό (νόμιμα θεωρημένο), διάρκειας δεκαπέντε μηνών, υπογράφηκε με τον ..., ο οποίος της παρείχε όμοιες υπηρεσίες με αυτές της «...» για την περιοχή της Θεσσαλονίκης, με ακριβώς ίδιο ύψος ημερομισθίου (Σχ. 10). Ίδια ακριβώς κατά περιεχόμενο σύμβαση είχε και με την ... (Σχ. 11), με την ... για την πόλη της Κατερίνης (Σχ. 12), με την ... στην πόλη της Καβάλας (Σχ. 13), με την «...» στην Λάρισα (Σχ. 14), με την «...» στις Σέρρες (Σχ. 15), αλλά και με άλλους συνεργάτες, όπως αποδεικνύει. Παρά δε τη θεώρηση των εν λόγω συμφωνητικών και την υποβολή τους σε γνώση της εκάστοτε αρμόδιας φορολογικής αρχής, ουδέποτε της επέστησε κάποιος την προσοχή στην «ανεπάρκεια» του περιεχομένου τους. Η «ανεπάρκεια» όμως αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως στοιχείο καταδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών της, τόσο με την «.....», όσο και με το σύνολο των λοιπών συνεργατών της. Η διάθεσή της για νομιμότητα ήταν αυτή που την ώθησε στην περιγραφή και των εν λόγω ενεργειών, καθώς θεωρούσε ότι αν προέκυπτε η ανάγκη ανάθεσής τους σε υπεργολάβο, θα ήταν ασφαλές να έχει μία σύμβαση που να προβλέπει αυτή την ανάθεση. Αναφορικά δε με την εξόφληση, θεωρεί ότι πλήρως κατανοητή είναι και η μη πρόβλεψη του τρόπου και του χρόνου της εξόφλησης των συνεργατών της εν γένει. Και τούτο διότι, η πληρωμή αυτών εξαρτιόταν πάντοτε από την πληρωμή των πελατών της προς αυτή. Η ημερομηνία πληρωμής δεν ήταν πάντοτε βέβαιη και συνηθέστερα, όπως προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες κινήσεις των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας, αλλά και των καρτελών των σημαντικότερων πελατών μας, ο χρόνος υπερέβαινε το τρίμηνο. Όσον αφορά τα εκδοθέντα από την «.....» τιμολόγια και την πληρωμή αυτών για τις ελεγχόμενες χρήσεις, παρατίθεται πίνακας όπου αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου (με συνημμένες τις αναλυτικές καταστάσεις σχετικά με τα παρασχεθέντα από την προμηθεύτριά της ημερομίσθια, τον τόπο και το χρόνο της παροχής των υπηρεσιών εκ μέρους της), η απόδειξη είσπραξης (επιταγών σχεδόν κατ' αποκλειστικότητα) και η επιταγή που αντιστοιχούν στο καθένα. Η προσφεύγουσα συμφώνησε να καταβάλλει μετρητοίς ένα τμήμα και για το υπόλοιπο να της χορηγηθεί τετράμηνη πίστωση. Όλες οι ακόλουθες πληρωμές γίνονταν εντός τριμήνου με επιταγές εκδόσεώς της, προκειμένου να διασφαλίζει την προηγούμενη πληρωμή της από τους πελάτες της. (Σχ. 18, 24, 25, 26), Προσκομίζει, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, ενδεικτικά καρτέλες των μεγαλύτερων σε τζίρους πελατών της, αλλά και των λοιπών συνεργατών της, για τις υπό κρίση χρήσεις, από την εξέταση των οποίων προκύπτει η πληρωμή της από τους μεγαλύτερους πελάτες της, ακόμη και έναντι, μετά διμήνου οπωσδήποτε, καθώς και η παροχή αντίστοιχης πίστωσης προς αυτή και από τους λοιπούς συνεργάτες της. (Σχ. 55-59, 51-54). Σε κάθε δε περίπτωση από τη στιγμή που αποδεικνύεται η πληρωμή από την προσφεύγουσα των εν λόγω τιμολογίων, η παροχή ακόμη και μεγάλου χρόνου πίστωσης δεν μπορεί να εκτιμηθεί ως ένδειξη εικονικότητας. Σχετικά με τις αιτιάσεις του ελέγχου ότι δεν

προκύπτει ο τρόπος πιστοποίησης της πραγματικής παροχής των υπηρεσιών που της τιμολογούσε η «...» και ότι δεν υφίστανται στοιχεία διακίνησης του υλικού με το οποίο έλαβαν χώρα οι προωθητικές ενέργειες, λεκτέα τα κάτωθι: Καταρχήν, αντικείμενο ελέγχου σε κάθε περίπτωση προωθητικής ενέργειας (όπως και διανομών) ήταν η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς τους πελάτες της. Συνεπώς, οι πελάτες της ήταν εκείνοι, που στα πλαίσια του ελέγχου της εκτέλεσης της σύμβασης προέβαιναν σε έλεγχο των σημείων των προωθήσεων και διανομών. (Σχέτ 60 και 153). Ταυτόχρονα δε, εν τοις πράγμασι, έλεγχο διενεργούσε και η προσφεύγουσα, δια των εταίρων της, οι οποίοι κατά τη διάρκεια μίας προωθητικής ενέργειας επισκέπτονταν τα σημεία ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει κάποιο πρόβλημα ή ακόμη και παράπονο από τους υπαλλήλους που χρησιμοποιούσε, αλλά και για να τους εφοδιάσουν με το αναγκαίο προωθητικό υλικό, εφόσον υπήρχε έλλειψη. Πλην, όμως, δεν συνέτασσε κάποιο συγκεκριμένο έγγραφο, το οποίο θα πιστοποιούσε την αρτιότητα της εκτέλεσης. Αναφορικά δε με την μη ύπαρξη στοιχείων διακίνησης του υλικού που χρησιμοποιούνταν για προωθητικές ενέργειες που εκτελούσε η «.....», το υλικό αυτό είτε παραδιδόταν από τους πελάτες της κατευθείαν στα σημεία όπου θα διενεργείτο η εκάστοτε προώθηση, είτε το απέστειλαν οι πελάτες της στην προσφεύγουσα και έπειτα αυτή το απέστειλε στα σημεία προώθησης (Σχέτ. 61-62). Ως προς το απασχολούμενο προσωπικό από την προσφεύγουσα, προσκομίζονται οι σχετικές ΑΠΔ (Σχέτ. 63-70). Για το 2010 η εκδότρια την τιμολόγησε 5.690 ημερομίσθια. Το κόστος για το απασχολούμενο προσωπικό αποτέλεσε καταλυτικό παράγοντα της επιλογής της να παγιώσει την υπεργολαβική συνεργασία με την «.....» στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, καθώς της παρείχε επιπλέον πλεονέκτημα, δεδομένου ότι ο μεγαλύτερος όγκος προωθήσεων πραγματοποιούνταν τις ημέρες Παρασκευή – Σάββατο και μάλιστα κυμαινόταν από εβδομάδα σε εβδομάδα και από μήνα σε μήνα, δηλαδή δεν ήταν σταθερό, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να δεσμευτεί απέναντι στις προωθήτριες για τον συνολικό αριθμό των ημερών που θα εργάζονταν κάθε μήνα. Από επαληθεύσιμα προσκομιζόμενα στοιχεία και σύμφωνα με τη μεθοδολογία που ο ίδιος ο έλεγχος εφαρμόζει ως προς τη χρήση 2010, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τους συνεργάτες της ακριβώς τα ημερομίσθια που χρειάστηκε και η ίδια για την παροχή των υπηρεσιών προς τους πελάτες της, παροχή που δεν αμφισβητείται και ούτε δύναται να αμφισβητηθεί (Σχέτ. 81-122). Στην επίδικη περίπτωση, ο έλεγχος, όχι μόνο διέθετε τα εν λόγω στοιχεία (τιμολόγια, ΑΠΔ, κ.λ.π.), αλλά, ενώ τα αξιολογεί και τελικώς προσδιορίζει αξία εικονικότητας, εντούτοις εξακολουθεί και για τη χρήση 2010 να κάνει λόγο για μερική εικονικότητα απροσδιόριστης αξίας.

- 3) Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης – ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου, έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.... 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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 την **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.....».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επί επιβολής

προστίμων ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στις φορολογίες αυτές και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στις παραπάνω φορολογίες.(ΣτΕ 1623/2016, ΣτΕ 1347/2018).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «*σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣτΕ 2934/2017).*

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

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού

φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επιτρέπεται η έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολή προστίμων ΚΒΣ, σε περίπτωση που για μια υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά, ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το πέρας της πενταετίας και συνεπώς, δεν μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, γεγονός το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 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 ιδίου 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. 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, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 έχουν υποβληθεί οι αριθμ. καταχ. .../30-05-2011 (αρχική) και .../22-06-2011(τροποποιητική), δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας, μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. .../16-12-2015 ενημερωτικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης δόθηκε αρχικά, η πληροφορία στη Δ.Ο.Υ. του λήπτη περί της διενέργειας ελέγχου του εκδότη φορολογικών στοιχείων, προκειμένου αυτή να προβεί στην έκδοση εντολής μέχρι το χρόνο παραγραφής, ως στοιχεία δε για τις συναλλαγές μεταξύ εκδότη και λήπτη αναφέρονται μόνο αυτά που προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, χωρίς καμία αναφορά στη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Σε συνέχεια του ως άνω ενημερωτικού εγγράφου η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. .../07/11/2016, Δελτίο Πληροφοριών –Πληροφοριακή Έκθεση στη Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. .../21-11-2016), με το οποίο γνωστοποίησε στην ως άνω φορολογική αρχή, ότι εκδόθηκε το υπ' αριθ. .../02-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε στην εκδότρια κατά την 04/11/2016, στο οποίο περιέχονται, μεταξύ άλλων και διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εκδότρια επιχείρηση, που αφορούν στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες (διαπιστώσεις), ταυτίζονται με το τελικό πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτό αποτυπώνεται στην από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ως άνω Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων και στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά οι λήπτριες επιχειρήσεις αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης (μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα), το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που έλαβαν ανά έτος, καθώς και η συνολική καθαρή τους αξία. Στο ως άνω έγγραφο περιέχονται οι αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής και η τελική της κρίση περί της ύπαρξης της ως άνω παράβασης ως προς την εκδότρια, δεδομένου ότι διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, **βάσει τους ως άνω Δελτίου Πληροφοριών –Πληροφοριακής Έκθεσης η ελέγχουσα φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση ήδη από το έτος 2016, για τους λήπτες των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αρμοδιότητας της.**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../22-11-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου

Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στη εκδότηρια επιχείρηση και η οποία (έκθεση Κ.Β.Σ.) δεν δύναται να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, εφόσον ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή και το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών –Πληροφοριακή Έκθεση για την εκδότηρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με την οποία γνωστοποιήθηκαν οι λήπτριες επιχειρήσεις, περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής, βάσει των προεκτεθέντων, το πρώτον κατά την 21-11-2016, δηλαδή ήταν στη διάθεση της ελέγχουσας φορολογικής αρχής πριν την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής, που επήλθε κατά την 31/12/2016, για τη χρήση 2010. Βάσει των ανωτέρω, ως προς τον ΚΒΣ και σχετικά με το δικαίωμα διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής για τη χρήση 2010 στην ως άνω φορολογία, δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ 4 και 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 περί συμπληρωματικών στοιχείων και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» και την ακύρωση της με αριθμό .../11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	0,00 €

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**

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 με υποχρέωση.