



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1537

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.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 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει .

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ...../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,

- β) της υπ' αριθμ...../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011,
- γ) της υπ' αριθμ...../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 και
- δ) της υπ' αριθμ...../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../31-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ...../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 10.249,28€ και πρόσθετος φόρος ύψους 10.511,66€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 20.760,94€.
- Με την με αριθμ...../31-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 9.900,00€ διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:
 - Α)Μη τήρηση Μητρώου Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και Βιβλίου Μετόχων, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 2 και 5, αντίστοιχα, του άρθρου 7 του ΠΔ 186/1992, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.6^α του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ.3γ και 8 του Ν 4337/2015.
 - Β)Έκδοση 315 αθεώρητων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών με αριθμηση από/01-07-2011 έως/18-09-2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 19 παρ.1 του ΠΔ 186/92, χωρίς παραδρομή επειδή συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 36 παρ.8 του ιδίου Κώδικα, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.8β του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ.3γ και 8 του Ν 4337/2015.
 - Γ)Τμηματική εξόφληση του υπ' αριθμ...../27-10-2011 Τιμολογίου Πώλησης/Δελτίου Αποστολής καθαρής αξίας 11.788,62€ και αναλογούντος ΦΠΑ

ποσού 2.711,38€ εκδόσεως με ΑΦΜ:....., με μετρητά και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/1992, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.1 του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ.3γ και 8 του Ν 4337/2015.

Δ)Μη έκδοση εννέα (9) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για διαμονή διαφόρων πελατών στο ξενοδοχείο, αποκρυβείσας αξίας μίας εκάστης μικρότερης των χιλίων διακοσίων ευρώ (1.200,00€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1 και 18 παρ.3 του ΠΔ 186/1992, παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.8^α και 2^α του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ.3γ και 8 του Ν 4337/2015.

Δ)Ανακριβής έκδοση τριάντα (30) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για διαμονή διαφόρων πελατών στο ξενοδοχείο, αποκρυβείσας αξίας μίας εκάστης μικρότερης των χιλίων διακοσίων ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1 και 18 παρ.3 του ΠΔ 186/1992, παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.8^γ και 2^α του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.9 του ιδίου ως άνω νόμου και των άρθρων 7 παρ.3γ και 8 του Ν 4337/2015.

- Με την υπ' αριθμ...../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 7.848,27€ και πρόσθετοι φόροι ύψους 8.049,28€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.897,55€.
- Με την υπ' αριθ...../31-12-2019 πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 του Ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 3.444,25, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί:α) της από 31-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β) της από 31-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων (ΠΔ 186/1992) και γ) της από 31-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της ΔΟΥ Κατερίνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../06-05-2018/07-05-2019 εντολής ελέγχου του προϋσταμένου της.

Ειδικότερα, με το υπ' αριθ./21.09.2017 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής - Αιγαίου (Β' Υποδιεύθυνση, Γ' Τμήμα), η ΔΟΥ Κατερίνης έλαβε γνώση του ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα όπου και διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος: «Ψηφιακή Σύγκλιση DIGI - LODGE», από τη Βρετανική οντότητα με την επωνυμία (UK) LTD (Α.Φ.Μ.:), τουλάχιστον ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία/20.10.2011 και συνολική καθαρή αξία είκοσι εννέα χιλιάδες εννιακόσια πενήντα Ευρώ (29.950,00€), χωρίς να

δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική του αξία. Μετά την εν λόγω διαπίστωση εκδόθηκε οίκοθεν από την προαναφερόμενη Υπηρεσία το υπ' αριθ./18.09.2017 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο επισυνάπτεται στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών.

Με σκοπό την αξιοποίηση των πληροφοριών που παρασχέθηκαν με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών και τον περαιτέρω έλεγχο της υπόθεσης, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Κατερίνης η υπ' αριθμ./06.12.2017 εντολή Μερικού ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων. Ο έλεγχος, που διενεργήθηκε κατόπιν της ως άνω εντολής ελέγχου, κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα έλαβε στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος: «Ψηφιακή Σύγκλιση DIGI - LODGE», από τη Βρετανική οντότητα με την επωνυμία (UK) LTD (Α.Φ.Μ.:), ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, με στοιχεία/20.10.2011 και συνολική καθαρή αξία είκοσι εννέα χιλιάδες εννιακόσια πενήντα Ευρώ (29.950,00€), χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική του αξία.

Κατόπιν αυτού και για την επιβολή των νόμιμων κυρώσεων, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νομίμως στην ελεγχόμενη οντότητα η υπ' αριθ./29.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, με την οποία επιβλήθηκε στην ελεγχόμενη πρόστιμο ποσού δύο χιλιάδων εννιακόσιων ενενήντα πέντε Ευρώ (2.995,00€), δυνάμει των άρθρων 28§2 και 62 του ν. 4174/2013 (Α'170) και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α'129), όπως αυτά τροποποιήθηκαν και ισχύουν.

Ακολουθως, για τον περαιτέρω έλεγχο της υπόθεσης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Κατερίνης η υπ' αριθ./06.05.2019 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών Φόρων, Τελών, Εισφορών και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της οντότητας με την επωνυμία Α.Ε. με Α.Φ.Μ.:....., για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2011 έως 31.12.2011. Μετά την ολοκλήρωση του εν λόγω ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

1)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλων ελέγχου και πράξεων επιβολής προστίμου-Η ελεγκτική αρχή είχε στη διάθεσή της όλα τα στοιχεία εντός της πενταετούς προθεσμίας (άρθρο 84 παρ.1)-Οι αποφάσεις επιβολής προστίμου δεν θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της αρχής μετά την πενταετία (ΔεφΑθην 470/2019)-Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν τον Ιανουάριο του 2020.

2)Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της έκθεσης ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων και της έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ-Εσφαλμένη κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και εσφαλμένος υπολογισμός των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε ως ευνοϊκότερη κύρωση το άθροισμα των ποσών των άρθρων 58^Α και 53 του Ν 4174/2013.

3)Εσφαλμένα της επιβλήθηκε το πρόστιμο των 4.500,00€ για την ανακριβή έκδοση τριάντα (30) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών κατά παράβαση της ευνοϊκότερης ισχύουσας διάταξης, ήτοι

αυτής της παρ.3 περ. ζ' του άρθρου 7 του Ν 4337/2015- Ως προς την μη έκδοση εννέα (9) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι πελάτες πραγματικά διέμειναν στο ξενοδοχείο ή ότι η συνολική αξία των κρατήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσω του εν λόγω ιστότοπου ανέρχεται σε ποσό 21.989,00€- Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ως αθεώρητες, αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία και επομένως για την αφαίρεσή τους από την επιχείρηση επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης-Μη κλήση προς ακρόαση.

4)Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δε δέχθηκε καλοπιστία της προσφεύγουσας στη λήψη τιμολογίου από τη-Αναιτιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: "11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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..... 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, στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «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."

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: "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....."

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στην παράγραφο 18 του άρθρου 19 του Ν 3091/2002 ορίζεται ότι " 18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 5 του Ν 4174/2013 " 1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδωθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθμ...../06-12-2017 εντολής μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ...../24-09-2017 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992, της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου. Κατόπιν της ολοκλήρωσης του ελέγχου, συντάχθηκε η από 29/12/2017 έκθεση ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για την προσφεύγουσα και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμ...../29-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, η οποία αφορά τη λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου και ειδικότερα του υπ'αριθμ...../20-10-2011 τιμολογίου (invoice) εκδόσεως της Βρετανικής επιχείρησης με την επωνυμία (UK) LTD (Α.Φ.Μ.: GB), αξίας είκοσι εννέα χιλιάδων εννιακόσιων πενήντα Ευρώ (29.950,00€). Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου συντάχθηκε και η πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../20-03-2018 ενδικοφανή προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ...../13-07-2018 απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, η ως άνω με αριθμ...../29-12-2017 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, εκδόθηκε εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και ως εκ τούτου έχουν εν προκειμένω εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν 3091/2002, περί διετούς παράτασης και συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 εκδόθηκαν την 31/12/2019, απεστάλησαν στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ./31.12.2019).

Ωστόσο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παρανόμως οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν, με συστημένη επιστολή, μετά την 31/12/2019, ημερομηνία κατά την οποία (σύμφωνα με τη φορολογική διοίκηση) παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των υπό κρίση φόρων και προστίμων, δεν ευσταθεί, καθώς, από τις μεταβατικές διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκύπτει ότι ο κρίσιμος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο ακόμη και σε χρήσεις πριν την καθολική εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. σχετίζεται με το χρόνο έκδοσης της πράξης και όχι με το χρόνο κοινοποίησης αυτής, ενώ σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του Ν 4174/2013, η επίδοση των πράξεων βάσει των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας πραγματοποιείται μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.

Κατά συνέπεια, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην καταλογιστική πράξη αρκεί να

αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της καταλογιστικής πράξης συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...**».

Επειδή, η μερική εικονικότητα ως προς την αξία του υπ' αριθ./20.10.2011 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 29.950,00€, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας (UK) LTD – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., μη δυνάμενης να προσδιορισθεί η εικονική αξία, έχει ήδη κριθεί με την με αρ./13-7-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφασή μας κρίθηκε ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί άρνησης της εικονικότητας είναι αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτέος, αντίθετα οι διαπιστώσεις του ελέγχου της φορολογικής αρχής, όπως καταγράφονται τόσο στο Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, όσο και στην από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης κρίθηκαν βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30 παρ. 1 Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....ζ).....η).....θ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για

κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 2 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι : «γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 2238/1994, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2012, " 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

2. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα."

Επειδή, στις επιδοθείσες στην προσφεύγουσα εκθέσεις ελέγχου, περιγράφεται αναλυτικά

η μεθοδολογία του ελέγχου (σύγκριση αναλυτικής κατάστασης κρατήσεων δωματίων μέσω του διαδικτυακού ιστότοπου www.booking.com με το τηρηθέν βιβλίο κίνησης πελατών της προσφεύγουσας), τα στοιχεία που ελέγχθηκαν (εκδοθείσες Α.Π.Υ.), το χρονικό διάστημα του ελέγχου (από 01/06/2011 έως 30/09/2011).

Επειδή, ο έλεγχος παρέθεσε αναλυτικούς πίνακες με ονόματα πελατών, ημερομηνίες άφιξης και αναχώρησης πελατών, αριθμούς και ημερομηνίες αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συμφωνηθείσες τιμές διαμονής, εκδοθείσες αξίες και διαφορές ανάμεσα στις συμφωνηθείσες τιμές και τις εκδοθείσες αξίες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίζονται σε δεδομένα τα οποία είτε παρασχέθηκαν αρχικά από την προσφεύγουσα στον έλεγχο ή ζητήθηκαν από τον έλεγχο και παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε σε δείγμα εξήντα έξι (66) συνολικά κρατήσεων, που οδήγησαν σε διαμονή στην ελεγχόμενη ξενοδοχειακή επιχείρηση κατά το χρονικό διάστημα από 01/06/2011 έως 30/09/2011, μέσω του διαδικτυακού ιστότοπου www.booking.com, διαπιστώθηκαν συνολικά τριάντα εννέα (39) περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή, η αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου μαζί με την αξία των τριάντα εννέα (39) περιπτώσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο 29,62% των ακαθαρίστων εσόδων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92. επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων. Ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας επιχείρησης ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ανωτέρω χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών και περί εσφαλμένου υπολογισμού των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές

υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 και 58 Α του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:1. ...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...».

Επειδή στο άρθρο 53 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ.. Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επεικέστερης μεταχείρισης του φορολογουμένου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν.4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή για τις χρήσεις πριν την εφαρμογή του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ήτοι πριν το φορολογικό έτος 2014, οι τόκοι του άρθρου 53 υπολογίζονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προκειμένου να γίνει η σύγκριση μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/97 και του προστίμου του άρθρου 58 ή 58^Α και των τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., ώστε να επιλεγεί το ευνοϊκότερο καθεστώς για τον φορολογούμενο, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Αντίθετα, για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά, οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 υπολογίζονται κατά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, όπως ρητά ορίζεται από τη σχετική διάταξη του νόμου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53, 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του

N.2523/97. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. αγ' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ».

Επειδή, στην περίπτωση 8^α της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι " 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις την παρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο: "9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται

επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών,.....".

Επειδή, στην περίπτωση ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 " 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:, ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση."

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το πρόστιμο που επιβλήθηκε για την ανακριβή έκδοση τριάντα (30) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν 2523/1997 και περιορίστηκε στο 1/3 όπως ακριβώς ορίζει η περίπτωση ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στις επιδοθείσες στην προσφεύγουσα εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας μας περιγράφεται αναλυτικά η μεθοδολογία του ελέγχου (σύγκριση αναλυτικής κατάστασης κρατήσεων δωματίων μέσω του διαδικτυακού ιστότοπου www.booking.com με το τηρηθέν βιβλίο κίνησης πελατών της προσφεύγουσας), τα στοιχεία που ελέγχθησαν (εκδοθείσες Α.Π.Υ.), το χρονικό διάστημα του ελέγχου (από 01/06/2011 έως 30/09/2011).

Επειδή, ο έλεγχος παρέθεσε αναλυτικούς πίνακες με ονόματα πελατών, ημερομηνίες άφιξης και αναχώρησης πελατών, αριθμούς και ημερομηνίες αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συμφωνηθείσες τιμές διαμονής, εκδοθείσες αξίες και διαφορές ανάμεσα στις συμφωνηθείσες τιμές και τις εκδοθείσες αξίες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίζονται σε δεδομένα τα οποία είτε παρασχέθηκαν αρχικά από την προσφεύγουσα στον έλεγχο ή ζητήθηκαν από τον έλεγχο και παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα, αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στην παρούσα, ήτοι: α) τιμολόγια (invoice) εκδόσεως της Ολλανδικής επιχείρησης με την επωνυμία Booking.com B.V. (Α.Φ.Μ.:) με λήπτη την προσφεύγουσα, β) αναλυτική κατάσταση κρατήσεων (reservation statements) στο ξενοδοχείο της προσφεύγουσας και συνοδεύει τα εν προκειμένω τιμολόγια.

Επειδή, στα υπό κρίση τιμολόγια (invoice) αναγράφεται η αξία των πωλήσεων (room sales), η προμήθεια του εκδότη (commission), η περίοδος παροχής της υπηρεσίας (period), ο διακριτικός τίτλος, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. του λήπτη.

Επειδή, από την εξέταση των υπό κρίση τιμολογίων προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι η συνολική αξία των τιμολογίων ανέρχεται σε ποσό 21.989,00€, ενώ η αντίστοιχη προμήθεια

ανέρχεται σε ποσό 3.298,35€, ήτοι σε ποσοστό ακριβώς 15% επί των πωλήσεων.

Επειδή, τα τιμολόγια συνοδεύονται από αναλυτική κατάσταση κρατήσεων (reservation statement), στην οποία αναγράφονται το όνομα του πελάτη (guest name), η ημερομηνία άφιξης (check in) και αναχώρησης (check out) του πελάτη, ο αριθμός διανυκτερεύσεων (room nights), η προμήθεια 15% (commission), το αν η κράτηση οδήγησε σε διαμονή ή όχι (result), η τιμή κράτησης (original amount), η τελικώς πληρωθείσα τιμή (final amount), ενώ από μια απλή άθροιση προκύπτει η συνολική αξία πωλήσεων (21.989,00€) και η αντίστοιχη προμήθεια (3.298,35€).

Επειδή, τα τιμολόγια καταχωρήθηκαν σε χρέωση του υπό-λογαριασμού 61.02.00.01 «Προμήθειες για πωλήσεις» της προσφεύγουσας, δηλαδή η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τα έξοδα, ποσού 3.298,35€, για να προσδιορίσει το καθαρό εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, αναγνωρίζοντας ουσιαστικά την πραγματοποίηση των εξόδων αυτών και έμμεσα τα έσοδα που σχετίζονται με τη δαπάνη αυτή.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι «*προκρατήσεις των πελατών στην booking δεν συμπίπτουν αναγκαία με την πραγματική τους διαμονή στο ξενοδοχείο*», «*πως σε καμία περίπτωση η προταθείσα τιμή της προσφεύγουσας στην Booking.com δεν είναι η πραγματική τιμή για έκαστο πελάτη της*», αλλά εν τέλει ο έλεγχος απέδειξε ποιοι πελάτες διέμειναν στο ξενοδοχείο, σε ποια χρονική περίοδο και ποιο ήταν το καταβληθέν τίμημα.

Επειδή, η σχετική με τον πελάτη διαπιστωθείσα παράβαση προέκυψε από διασταύρωση της σχετικής εγγραφής στο βιβλίο κίνησης πελατών (α/α:) με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. της προσφεύγουσας και, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, επαληθεύεται και μέσω της αναλυτικής κατάστασης κρατήσεων (reservation statements) της Booking.com B.V. (Α.Φ.Μ.:) για διαμονές που έλαβαν χώρα στο ξενοδοχείο της προσφεύγουσας. Ο περαιτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εκ παραδρομής καταχωρήθηκε το όνομα του εν λόγω πελάτη στο βιβλίο κίνησης πελατών της προβάλλεται παρελκυστικά, καθώς τα στοιχεία του συγκεκριμένου πελάτη είναι καταχωρημένα στην αναλυτική κατάσταση κρατήσεων της Booking.com. Θα ήταν πολύ πιθανότερο να καταχωρηθεί εκ παραδρομής στο βιβλίο κίνησης πελατών της προσφεύγουσας ένα τυχαίο ονοματεπώνυμο, αλλά δεν είναι αποδεκτό να αποτελεί σύμπτωση το γεγονός ότι καταχωρήθηκε στο βιβλίο κίνησης πελατών ένα ονοματεπώνυμο που ταυτόχρονα περιλαμβάνεται στην αναλυτική κατάσταση κρατήσεων της Booking.com.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος «*δεν διασταύρωσε τις προκρατήσεις μέσω Booking.com με το βιβλίο κίνησης της προσφεύγουσας*» προβάλλεται παρελκυστικά, καθώς ο έλεγχος έπραξε ακριβώς αυτό, δηλαδή συνέκρινε την αναλυτική κατάσταση κρατήσεων δωματίων μέσω του διαδικτυακού ιστότοπου www.booking.com, με το τηρηθέν βιβλίο κίνησης πελατών της προσφεύγουσας) και τις εκδοθείσες στο χρονικό διάστημα από 01/06/2011 έως 30/09/2011 Α.Π.Υ.. Η διασταύρωση των αριθμών δωματίων με τις αντίστοιχες κρατήσεις δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί, καθώς οι αριθμοί δωματίων δεν ήταν ανάμεσα στις πληροφορίες που παρέχονται από την Booking.com.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι «δεν είναι δυνατό τα ίδια δωμάτια να μισθώνονται σε διαφορετικές τιμές σε διαφορετικούς πελάτες» προβάλλεται παρελκυστικά, καθώς από τα δεδομένα της κοινής πείρας είναι γνωστό ότι η κάθε επιχείρηση καθορίζει την τιμολογιακή της πολιτική ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες του κλάδου, τις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης και τη χρονική συγκυρία. Εξάλλου, δεν είναι καθόλου ασύνηθες μια ξενοδοχειακή επιχείρηση να μισθώνει ίδια δωμάτια σε διαφορετικές τιμές σε διαφορετικούς πελάτες, καθώς όπως η ίδια η προσφεύγουσα επισημαίνει στη σελίδα 25 της προσφυγής της, δύναται να υφίστανται διαφορές σε διάφορες μεταβλητές, όπως οι ημέρες διαμονής, τα άτομα προς διαμονή, η παρεχόμενη υπηρεσία (παροχή πρωινού), κ.λπ..

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι "5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης του και τον αριθμό του δωματίου."

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της ΠΟΛ 1083/2003 "**1. Απαλλάσσουμε από την υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων τις πιο κάτω κατηγορίες υπόχρεων, με τις οριζόμενες για κάθε κατηγορία προϋποθέσεις: στ) Τους επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.**

Τα πρόσωπα της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται της θεώρησης μόνον των φορολογικών στοιχείων αξίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), στα οποία απεικονίζονται συναλλαγές που καταχωρούνται στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία και υποχρεούνται να αναγράφουν σ' αυτά την αξία και τον αύξοντα αριθμό του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοσή του."

Επειδή, με την περίπτωση γα' του άρθρου 38 του Π.Δ. 186/1992 (Α'84) ορίζεται ότι: «Ο Υπουργός των Οικονομικών μπορεί με απόφασή του να υποχρεώνει όλους τους επιτηδευματίες ή κατηγορίες μόνο από αυτούς, σε ολόκληρη τη χώρα ή σε τμήματα αυτής, σε θεώρηση οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου του Κώδικα αυτού, για το οποίο δεν ορίζεται θεώρηση, ή και να απαλλάσσει αυτούς από την υποχρέωση θεώρησης ορισμένων φορολογικών στοιχείων για τα οποία προβλέπεται θεώρηση, καθορίζοντας ειδικές προϋποθέσεις για το σύνολο ή για κατηγορίες υπόχρεων».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (Α'84), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΥΠ.ΟΙΚ. 1118148 ΠΟΛ. 3/1992 εγκύκλιο, «ανεπίσημα στοιχεία θεωρούνται τα μη οριζόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ, βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα που δεν αποτελούν δικαιολογητικό εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία».

Επειδή, συνεπώς, οι αθεώρητες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών δεν θεωρούνται

ανεπίσημα στοιχεία και για την αφαίρεσή τους από την επιχείρηση δεν επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α'170) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό 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*».

Επειδή, ο έλεγχος νομίμως κοινοποιήσε στις 10 του μήνα Δεκεμβρίου του έτους 2019, ημέρα της εβδομάδας Τρίτη και ώρα 12:00, στον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας κ. του, το υπ' αριθ./09.12.2019 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, καθώς και τον υπ' αριθ./1/09.12.2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, τον υπ' αριθ./2/09.12.2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, τον υπ' αριθ./3/09.12.2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6, Ν.2859/2000) και τον υπ' αριθ./4/09.12.2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7, Ν.4337/2015).

Επειδή, κατόπιν αυτών, ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας κ. του, προσήλθε στη ΔΟΥ Κατερίνης στις 30.12.2019 και υπέβαλε υπόμνημα, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/30.12.2019, με τις απόψεις της ελεγχόμενης οντότητας σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο και τα αποτελέσματά του.

Επειδή, συνεπώς όχι μόνο δόθηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, αλλά η προσφεύγουσα έκανε χρήση του δικαιώματος αυτού και δε δύναται να επικαλείται το αντίθετο.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 31-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ'αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012: 20.760,94€
- Υπ'αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011: 15.897,55€
- Υπ'αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011: 3.444,25€.

- Υπ' αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 7 παρ.3 Ν 4334/15) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2011: 9.900,00€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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