



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 02-04-2020

Αριθμός Απόφασης:692

Α Π Ο Φ Α Σ Η
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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β727-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../23-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, οδός αρ., κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		07-11-2019		Πρόστιμο αρ. 7 ΠΑΡ.3-5 Ν.4337/2015	2013	866.015,57 €
2		07-11-2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	429.443,14 €
3		07-11-2019		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ	2013	256.109,49 €

4		07-11-2019		Φ.Π.Α.	2013	1.023.970,87 €
						2.575.539,07 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

Επί της με αριθμό πρωτ./23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 886.015,57 επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε για την χρήση 2013 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 2.215.038,93 ευρώ πλέον Φ.Π.Α, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των §§ 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).
Ήτοι, 2.215.038,93€ χ 40% = 886.015,57 €

Με την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά κύριου φόρου 213.547,06 ευρώ πλέον 215.896,08 ευρώ πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 Ν. 4472/2017 οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 256.109,49 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Εξέδωσε για την χρήση 2013 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 2.227.038,93 € πλέον 512.218,95 € Φ.Π.Α, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των §§6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).
Ήτοι, 2.227.038,93 € χ 50% = 256.109,49 €

Με την υπ' αρ της υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Α Αθηνών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά κύριου φόρου 509.184,91 ευρώ πλέον 514.785,96 ευρώ πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων, διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων συνεπεία της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών κατόπιν αποστολής στη Δ.Ο.Υ (με το αρ. πρωτ ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2018 έγγραφο), της με αρ. υπόθεσης/...../...../2018 που αφορά την προσφεύγουσα και του από 07/11/2018 πληροφοριακού δελτίου το οποίο εστάλη στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ πρωτ ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ.Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/2018 έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 13-11-2018 έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, στις 07/10/2016 διαβιβάσθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής η με Α.Β.Μ. ΕΟΕ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένων ΕΜΠ/2016, για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τελέσθηκαν εγκλήματα φοροδιαφυγής (έκδοση - λήψη εικονικών τιμολογίων, χρήση εικονικών τιμολογίων για καταβολή του ποσού της επιχορήγησης) με βάση τη μήνυση του , την οποία υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 31/05/2016 στη Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς και να ληφθεί ένορκη εξέταση του ανωτέρω μηνυτή.

Στο περιεχόμενο του φακέλου που διαβιβάσθηκε από το γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος εμπεριέχεται:

- ηλεκτρονική φόρμα καταχώρησης καταγγελίας σε εκτυπωμένη μορφή με τα πλήρη στοιχεία του καταγγέλλοντος,
- καταγγελλόμενα πρόσωπα την «.....»,
- θέμα καταγγελίας «ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ»,
- Αντικείμενο Καταγγελίας «Συγχρηματοδοτούμενα προγράμματα (ΕΣΠΑ)» και Περίληψη «... θέλω να καταγγείλω ότι η εταιρεία με ΑΦΜ και έδρα έχει διακινήσει εικονικά τιμολόγια τα οποία τα έχει υποβάλει σε συγχρηματοδοτούμενο πρόγραμμα ΕΣΠΑ - ΕΠ.ΑΤΤΙΚΗ με κωδικό με σκοπό να λάβει επιχορήγηση ύψους 280.000€. Σας επισυνάπτω τη σχετική απόφαση. Η εταιρεία κατά την ολοκλήρωση του έργου έχει διακινήσει εικονικά τιμολόγια με τους παρακάτω προμηθευτές συνολικού ύψους 165.000 περίπου από όσο γνωρίζω: ΙΕ' Εφορία Αθηνών ΑΦΜ , με διακριτικό τίτλο

..... ΑΦΜ, Τα τιμολόγια κόπηκαν κατά τη διάρκεια 2012 - 2015 σας επισυνάπτω σχετική λίστα.»

Συνημμένα στην ανωτέρω καταγγελία περιέχεται μία κατάσταση με στοιχεία αναδόχου, παραστατικών αναδόχου (προμηθευτή παρόχου) και παραστατικών φορέα υλοποίησης καθώς και δύο αποφάσεις επιχορήγησης ήτοι: α) Την από Δεκεμβρίου 2013 απόφαση με Θέμα: Επιχορήγηση της 'ΕΣΠΑ-ΕΠ.ΑΤΤΙΚΗ", με την οποία εγκρίνεται επιχορήγηση της ανωτέρω εταιρείας με το ποσό των 208.000,00 ευρώ από το επιχειρησιακό πρόγραμμα ΕΠ ΑΤΤΙΚΗ για την υλοποίηση του έργου "....." και β) την από 10/06/2014 απόφαση με Θέμα: 2η τροποποίηση της Πράξης με κωδικό MIS στο Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αττική», με την οποία αποφασίσθηκε επιχορήγηση συνολικής Δημόσιας δαπάνης 260.000,00 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α., δικαιούχο την ανωτέρω και ημερομηνία λήξης προθεσμίας επιλεξιμότητας δαπανών την 31/12/2015.

Για τη διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττική η με αριθ./...../2018 εντολή διενέργειας ελέγχου -έρευνας και ανατέθηκε στους υπογράφοντες την παρούσα έκθεση υπαλλήλους η πραγματοποίηση των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές (υπηρεσίες) με την συνολικού ύψους 14.760,00 €.(Κ.Α. 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.760,00 €) και ότι τα στοιχεία αυτά είναι εικονικά

Εν συνεχεία ο παρών έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ευρήματα και κατόπιν περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και με δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης για να μπορέσουν να διεξαχθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, θεώρησε το σύνολο των δηλωθέντων πωλήσεων της δήλωσης της προσφεύγουσας ως εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής και έκρινε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2013 Εξέδωσε για την χρήση 2013 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 2.215.038,93 ευρώ πλέον Φ.Π.Α, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των §§ 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ). Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της

προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παντελώς αόριστη, ανατιολόγητη και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων υπ' αρ./2019 (πρόστιμο κώδικα) και υπ' αρ./2019 (πρόστιμο ΦΠΑ) είναι ακυρωτές ως νομικά πλημμελείς.
3. Η υπ' αρ./2019 πράξη πρόστιμου κώδικα πρέπει να ακυρωθεί εν' όλω κατ' επιταγή της αρχής της εφαρμογής της ευμενέστερης διάταξης και δη του πλαισίου που εισήχθη με τον Ν. 4337/2015 σε συνδ. αρθρ. 79 Ν. 4472/2017, από το χρόνο ισχύος του οποίου και εφεξής δεν επιβάλλονται πρόστιμα επί της αξίας των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων παρά μόνο πρόστιμο 50% επί του αναλογούντος σε αυτά ΦΠ Α.
4. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών στη φορολογία εισοδήματος και η μη αναγνώριση των φορολογητέων εισροών μας στη φορολογία ΦΠΑ, διότι η μη προσκόμιση των βιβλίων μας δεν ήταν υπαίτια και οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας και δη κλοπή αυτών.
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν κατά παραβίαση του ne bis in dem.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιοσδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.....».

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού

στοιχείου είναι φορολογικούς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικούς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικούς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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, φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές (υπηρεσίες) και χαρακτήρισε τις επίμαχες συναλλαγές ως εικονικές ως προς το σύνολό τους .

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4337/2015, «ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών μετέβη στην δηλωθείσα ως έδρα της ελεγχόμενης επί της οδούστην προκειμένου να επιδώσει το με αριθμ πρωτ/2019 Πρώτο Αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, για την προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση. Στην δηλωθείσα ως έδρα δεν βρέθηκαν στοιχεία που να υποδηλώνουν την ύπαρξη της ελεγχόμενης (λ.χ. ταμπέλα, σήμανση σε κουδούνι) και εφόσον δεν είχε πρόσβαση στο κτίριο δεν μπόρεσε να επιδώσει το εν λόγω αίτημα. Εν συνεχεία το με αριθμ πρωτ/2019 Πρώτο Αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 απεστάλη με συστημένη επιστολή στην δηλωθείσα ως διεύθυνση κατοικίας του κου. διαχειριστή της ελεγχόμενης στην οδό στην σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§2β,3γ,5 και 62 του Ν.4174/2013. Παρότι ο κος. παρέλαβε το αίτημα και παρότι παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ πρωτ/2019 Πρώτο Αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Στις 17-04-2019 ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου με συστημένη επιστολή το με αριθμ πρωτ/2019 Δεύτερο Αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Η ελεγχόμενη ενώ παρέλαβε το δεύτερο αίτημα και ενώ παρήλθε η ταχθείσα προθεσμία δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο δεύτερο αίτημα της φορολογικής διοίκησης. Σημειώνεται ότι για την παράβαση της μη

ανταπόκρισης στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης δυνάμει της με αριθμ εντολής ελέγχου συντάχθηκε και θα κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη το πρόστιμο της μη ανταπόκρισης του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καθώς και η σχετική Έκθεση ελέγχου.

Ωστόσο, ο παρών έλεγχος απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης το με αριθμ πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία με ΑΦΜ, ζητώντας να αποστείλουν «αντίγραφα των φορολογικών παραστατικών εκδόσεως της δικής μας οντότητας με ΑΦΜ με λήπτρια την οντότητα δική σας αρμοδιότητας, καθώς και τα παραστατικά εξόφλησής τους». Πρόσθετα, αντίστοιχο πληροφοριακό δελτίο εστάλη και στην Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με αριθμ πρωτ/2019 για τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία με ΑΦΜ Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία με ΑΦΜ έθεσε στην διάθεση του ελέγχου όλα τα φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της ελεγχόμενης, τα παραστατικά εξόφλησης αυτών καθώς και τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά που διέπουν τις συναλλαγές της αντισυμβαλλόμενης με την ελεγχόμενη δικής μας αρμοδιότητας. Την 19/06/2019 ο κος διαχειριστής της ελεγχόμενης προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ πρωτ/2019 Υπόμνημα στο οποίο αναφέρει ότι «έπειτα από την υπ αριθμ πρόσκληση της υπηρεσίας σας να προσκομίσω βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις για την χρήση 2013, σας γνωρίζω ότι τα αντίστοιχα έγγραφα έχουν κλαπεί από τις εγκαταστάσεις που διατηρώ στην και επί της οδού Σας επισυνάπτω αντίστοιχα έντυπα από το τμήμα ασφαλείας Επίσης σας γνωρίζω ότι κατόπιν επικοινωνίας με τους πελάτες του 2013 κατάφερα να ανακτήσω από το αρχείο τους τα τιμολόγια του 2013 για την εταιρεία καθώς και τις συμβάσεις για το αντίστοιχο έτος με την εταιρεία, τα τιμολόγια του έτους 2013 για την εταιρεία θα σταλούν σε εύθετο χρόνο. Επίσης αναφορικά με την εταιρεία σας επισυνάπτω σχετικό υπόμνημα του ΣΔΟΕ και σας γνωρίζω ότι:

Α)ο υποτιθέμενος πελάτης με ΑΦΜ είναι παντελώς άγνωστος σε εμένα αφού ουδέποτε συνεργάστηκα με αυτήν την εταιρεία και δεν ανήκει στο πελατολόγιό μου. Δεν γνωρίζω κανέναν από τη συγκεκριμένη εταιρεία ούτε έχω έρθει σε επαφή με κάποιο στέλεχος, δεν έχω συντάξει προσφορές, τιμολόγια ούτε έχω εισπράξει οποιοδήποτε ποσό για οποιαδήποτε εργασία με την συγκεκριμένη εταιρεία.».

Κατόπιν των ανωτέρω και η αντισυμβαλλόμενη της ελεγχόμενης εταιρεία με ΑΦΜανταποκρίθηκε στον παρόντα έλεγχο και προσκόμισε τα φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της ελεγχόμενης, τα σχετικά παραστατικά εξόφλησης αυτών, τα ιδιωτικά συμφωνητικά που διέπουν την συναλλακτική τους δραστηριότητα και έχουν νομίμως κατατεθεί στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. Ωστόσο μέχρι την σύνταξη του παρόντος σημειώματος δεν έχουν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης, τα παραστατικά

δαπανών και οι μισθοδοτικές καταστάσεις ή συμβάσεις δανεισμού εργαζομένων από τρίτους καθώς και τα παραστατικά εκδόσεως της ελεγχόμενης προς την εταιρεία με ΑΦΜ, τα παραστατικά εξόφλησης αυτών, τυχόν ιδιωτικά συμφωνητικά κ.ο.κ.

Επομένως, με βάση τα όσα αναφέρθηκαν στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα από τα δύο αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για την προσκόμιση των ζητηθέντων προκειμένου να διεξαχθούν οι προβλεπόμενες και αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και η διασταύρωση των συναλλαγών με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες της ελεγχόμενης, ο παρών έλεγχος θεωρεί ότι οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα είναι εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής, διότι:

1. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε έδρα από τις αρχές του έτους 2012.
2. Από τον Ιανουάριο του έτους 2012 έως τον Απρίλιο του έτους 2018 η ελεγχόμενη ουδέποτε λειτούργησε, λόγω μη ύπαρξης επαγγελματικής εγκατάστασης αφού το συμφωνητικό μίσθωσης που κατέθεσε κατά την έναρξη της ορίζει διάρκεια μίσθωσης ένα έτος και το επόμενο συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης κατατέθηκε στις 04/04/2018 και έγινε αποδοχή του από την ελεγχόμενη οντότητα την ίδια ημέρα.
3. Το προσωπικό που φέρεται να απασχόλησε το έτος 2013 τελεί υπό τον έλεγχο της αρμόδιας υπηρεσίας, ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2012 - 2014 με βάση την Δήλωση Ε3 (Κ.Α. 065 & 068) προκύπτει ότι δεν απασχολεί μόνιμο ή εποχικό προσωπικό. Σημειώνεται ιδιαίτερα ότι στο έντυπο Ε3 του έτους 2013 η ελεγχόμενη δεν δήλωσε ούτε «Αμοιβές Προσωπικού» στις δαπάνες της.
4. Τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει στη φορολογία εισοδήματος παρουσιάζουν αποκλίσεις τόσο με την αξία των στοιχείων που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων. Τα ποσά δαπανών που έχουν δηλωθεί είναι αυθαίρετα, σε προφανή αναντιστοιχία με εκείνα που δηλώνονται από τρίτους και αποτελούν μεθόδευση της ελεγχόμενης προκειμένου να μειώσει τον προς απόδοση φόρο λόγω των υψηλών εμφανιζόμενων εσόδων.
5. Δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμ πρωτ/2019 και/2019 Αιτήματα του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Για την εν λόγω παράβαση συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νομίμως η από 08/08/2019 Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), καθώς και η υπ αριθμ/2019 Πράξη Επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).
6. Δεν προσκομίστηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης.

Τέλος, οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία

..... με ΑΦΜ είναι εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής με βάση την Έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής.

Σημειώνεται ότι δυνάμει της εντολής/2019 της Υπηρεσίας μας, έχει ήδη εκδοθεί η πράξη επιβολής προστίμου του Άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν. 4337/2015 που συνοδεύει την από 13-11-2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/12, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής για τις συναλλαγές της ελεγχόμενης δικής μας αρμοδιότητας με την εταιρεία

Κατ' επέκταση το πρόστιμο του Άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν. 4337/2015 επιβάλλεται στην διαφορά του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της οικείας περιόδου και της φορολογητέας αξίας των συναλλαγών της ελεγχόμενης με την
..... Δηλαδή, το πρόστιμο του Άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν. 4337/2015 επιβάλλεται στο ποσό των 2.227.038,93 - 12.000,00 = 2.215.038,93€».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αορίστους αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών καθώς ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία που να μπορούν να το ανατρέψουν.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι ουσιαστικά αβάσιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών στη φορολογία εισοδήματος και η μη αναγνώριση των φορολογητέων εισροών στη φορολογία ΦΠΑ, διότι η μη προσκόμιση των βιβλίων δεν ήταν υπαίτια και οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας και δη κλοπών αυτών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αδυναμίας προσκόμισης των βιβλίων λόγω ανωτέρας βίας και δη κλοπών αυτών, είχε προβληθεί κατά την διάρκεια του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η κρίση του οποίου είχε ως εξής: « Εν συνεχεία με το από 24/07/2018 έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθ. Πρωτοκόλλου εισερχομένων/2018, η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε εγγράφως ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία λόγω κλοπών Εν συνεχεία με το από 24/07/2018 έγγραφό της, το οποίο έλαβε αριθ. Πρωτοκόλλου εισερχομένων/2018, η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε εγγράφως ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία λόγω κλοπών που έλαβαν χώρα στην εταιρεία, προσκομίζοντας ως αποδεικτικά στοιχεία τις από 21/05/2018 και 17/07/2018 βεβαιώσεις του Τμήματος Ασφαλείας για διάρρηξη - κλοπή χωρίς ωστόσο να αναφέρεται σε καμία από αυτές η κλοπή βιβλίων και φορολογικών στοιχείων. Το εν λόγω γεγονός έρχεται σε αντίθεση με την από 23/05/2018 αίτησή της για χορήγηση παράτασης 25 ημερών στην προθεσμία για τη διάθεση των

λογιστικών της αρχείων διότι σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε η πρώτη κλοπή φέρεται να έλαβε χώρα δύο ημέρες μετά την επίδοση της δεύτερης πρόσκλησης και πέντε ημέρες πριν την αίτηση για παράταση προθεσμίας και η φερόμενη ως δεύτερη κλοπή κατά τη λήξη της δεκαήμερης προθεσμίας που έθεσε η Φορολογική Διοίκηση για την πρόθεσή της περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν γνωστοποίησε στην Υπηρεσία μας ποια ακριβώς λογιστικά αρχεία εκλάπησαν. (Συνημ. Νο 15)». Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994: « 1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου. 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1:α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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 για τους ελεύθερους επαγγελματίες για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση αυτών. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματος πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της κοινής πείρας. β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια

δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η' της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης, γγ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος, δδ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων αα' έως δδ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή, το εισόδημα προσδιορίζεται από την φορολογική αρχή εξωλογιστικά, όταν δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός αυτού επί τη βάση των τηρηθέντων από την επιχείρηση βιβλίων και στοιχείων και δη ασχέτως της υπάρξεως υπαιτιότητας αυτής, ως προς την τήρηση και διαφύλαξη των εν λόγω βιβλίων και στοιχείων. Συνεπώς ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση, αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και σε περίπτωση απώλειας των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων λόγω πυρκαγιάς ή κλοπής αυτών καθόσον η περίπτωση αυτή από την άποψη του προσδιορισμού του εισοδήματος εξομοιούται με την μη τήρηση Λογιστικών βιβλίων (ΣΤΕ 2402/2010, 3355/2007, 690/2001 κ. α).

Επειδή, περαιτέρω η μη τήρηση των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων (Κ.Β.Σ.) οδηγούν την αρμόδια φορολογική Αρχή να κρίνει τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου ως ανακριβή και να προβεί εν συνεχεία σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών του, συνιστά κατά πάγια Νομολογία του Συμβουλίου της Επικράτειας, τυπική παράβαση (Στε 2402/2010), ειδικά για παραβάσεις του Ν. 2523/1997, η οποία επισύρει

τις προβλεπόμενες κυρώσεις, χωρίς να απαιτείται υπαιτιότητα του επιτηδευματία, ο δε παραβάτης στην περίπτωση αυτή δεν δύναται να επικαλεσθεί άγνοια ή πλάνη (Στε2402/2010, 3355/2007, 690/2001 κ.α).

Επειδή, επισημαίνεται δε, όπως παγίως έχει κριθεί από το Συμβούλιο Επικράτειας επί εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων επιχείρησης, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή, αλλά αρκεί το αντικειμενικό δεδομένο, ότι καθίσταται ανέφικτη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣτΕ 3082/2008, 3355/2007, 1214/1994 1929/1994 κ. α)

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι καταλογιστικές πράξεις/2019 και/2019 τυγχάνουν ακυρωτέες γιατί τόσο οι υποκείμενες πράξεις επιβολής προστίμου όσο και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται αυτές είναι νομικά πλημμελείς και αόριστες αφού παραλείπουν απόλυτα κάθε αναφορά στο αντικείμενο συναλλαγής (αξία έκαστου στοιχείου .ημερομηνία έκδοσης .περιγραφή πωληθέντων ή παρασχεθείσας υπηρεσίας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που

συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, στις εκθέσεις ελέγχου στις οποίες εδράζονται οι καταλογιστικές πράξεις, περιέχονται τα περιστατικά που θεμελιώνουν την παράβαση, ήτοι την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας για τη χρήση 2013. Τα αναλυτικά στοιχεία των τιμολογίων δεν ήταν δυνατόν να αναγραφούν γιατί η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης για την προσκόμιση των ζητηθέντων προκειμένου να διεξαχθούν οι προβλεπόμενες και αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και η διασταύρωση των συναλλαγών με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρίες της ελεγχόμενης. Στη προκειμένη περίπτωση εφόσον δεν προσκομίστηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης για να μπορέσουν να διεξαχθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, ο έλεγχος θεωρεί το σύνολο των δηλωθέντων πωλήσεων της δήλωσης πελατών ως εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής..

Επειδή η με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 που ορίζεται ότι :1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Η/2019 εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015 όπου ορίζεται ότι :.. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός δε ότι η προσφεύγουσα υφίσταται βλάβη γιατί δεν μπορεί να επαληθεύσει την ορθότητα του συνολικά επιβαλλόμενου προστίμου σε βάρος της, λόγω της μη αναγραφής αναλυτικά των επίμαχων τιμολογίων, η οποία αποκαθίσταται μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων προστίμων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος γιατί η αξία του κάθε τιμολογίου δεν μπορεί να επηρεάσει το ποσό του προστίμου που τελικά επιβλήθηκε.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η/2019 πράξη προστίμου του κώδικα πρέπει να ακυρωθεί εν όλω κατ' επιταγή της αρχής της ευμενέστερης διάταξης και δη του πλαισίου που εισήχθη με τον ν.4337/2015 σε συνδ. Αρ. 79 ν. 4472/2017, από τον χρόνο ισχύος του οποίου και εφεξής δεν επιβάλλονται πρόστιμα επί της αξίας των φερόμενων εικονικών στοιχείων παρά μόνο πρόστιμο 50% επί του αναλογούντος ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του ν. 2523/1997 (πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων-Αντικειμενικό σύστημα), όπως ίσχυαν έως την κατάργησή τους με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, ορίζονταν ότι 1.« όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτό καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού , συντελεστές βαρύτητας και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Περαιτέρω με την παρ 2 ορίζεται: 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 κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του ΚΒΣ ,ως εξής
α.αα.β για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ "
α.Υ

Με την παρ 10 ορίζεται : Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ" επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013 που δημοσιεύθηκε στις 26-7-2013, όπως ίσχυε μέχρι 16-10-2015, δηλαδή πριν την κατάργησή του δυνάμει του άρθρου 3 παρ 4β του Ν.4337/2015 ορίζονταν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

« Παραβάσεις φοροδιαφυγής

[1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα,

«Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσηςυπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.»

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, διπλογραφικών βιβλίων.»

γ) η είσπραξη επιστροφής γεγονότων,

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό

ε) η έκδοση εικονικών Φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη

στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων,

2α) ...β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.»

Επειδή, η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καταργήθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 εκτός από την περίπτωση δ', που σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την δημοσίευση του παρόντος νόμου (ν.4337/17.10.2015) και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις προστίμου. Η κατάργηση ισχύει από 1.12.2015 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του ιδίου Νόμου.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 30,31,32 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

31. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του Κώδικα ισχύουν από 1ης Αυγούστου 2013.

32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων.

α)...β) Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα., γ) Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.»

Επειδή, μετά την ψήφιση και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3-6 Ν.4337/2015. ισχύουν τα κατωτέρω:

«Άρθρο 7 "3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992. Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012. Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου,
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας,

γ) Όταν δεν δύναται.....

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη,

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10%.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 79 ν. 4472/2017 ορίζεται ότι «7. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α179) και της περίπτωσης δ'

της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η με αρ...../2019 πράξη προστίμου νομίμως εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015

Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Στε 2556/2004επταμ.και 2957/2013) , όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (Στε 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998κα), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν το χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (Στε1240/2015, 4469/2014, 2556/2014 επτ. Πρβλ 2957/2013).Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣΤΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣΤΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣΤΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣΤΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣΤΕ (ΟΛΟΜ) 459/2013 Σκέψη 5, ΣΤΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣΤΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕΦΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣΤΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣΤΕ: 2556/2014 (7μ).].(ΓΝΩΜ291/2017).

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό Δίκαιο, σε αντίθεση με τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, 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 πράξης. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητώς ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνο για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (Στε 3935/2012, 2514/2009,

104/2006,103/2006, 4597/2005, 1748/2001, 2579/1998). Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου (ν4337/2015.) Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση την νομολογία (Στε 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 2672/1994, 2462/1981) σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του δικαίου, η ισχύς της, όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στην νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις Στε 543/2013 και Στε 120/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς για την αρχή της αναδρομικότητας. Στις αποφάσεις αυτές η εν λόγω αρχή νοείται ως γενική αρχή του διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικώς.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αποδιδόμενες σε βάρος της παραβάσεις ακόμη και αληθείς υποτιθέμενες πρέπει να ακυρωθούν καθώς και για τα ίδια πραγματικά περιστατικά αν αυτά κριθούν αληθή, στοιχειοθετούνται ποινικά αδικήματα το άρθρου 66 ν.4174/2013 για τον εκπρόσωπο και διαχειριστή και ότι η σωρευτική επιβολή των ένδικων υπέρογκων ποσών πρόσθετων φόρων αλλά και προστίμων που έχουν το χαρακτήρα ποινής όσο και η άσκηση ποινικής δίωξης για ταυτόσημα πραγματικά περιστατικά αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας . Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος γιατί τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι αφορούν διοικητικές κυρώσεις ενώ με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 επέρχονται οι προβλεπόμενες στο νόμο ποινικές κυρώσεις για τα προβλεπόμενα στο νόμο αδικήματα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 07/11/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαφορά φόρου	213.546,06 6
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	215.896,08 6
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	429.443,14 6

Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	509.184,91 6
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	514.785,96 6
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.023.970,87 6

Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

Πρόστιμο : $512.218,95 \times 50\% = 256.109,49$

Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015

$2.215.038,93\text{€} \times 40\% = 886.015,57$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.

