



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ
ΔΟΥ ΣΕΛΙΔΑ 8**

Θεσσαλονίκη 21-04-2022

Αριθμός Απόφασης: 882

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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».

4. Την από **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «..... ΕΕ» με ΑΦΜ:..... και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, Τ.Κ. 54624, κατά των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό/...../08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2013 – 30/6/2014,

β) της με αριθμό/...../08-11-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 30/6/2016 και

γ) της με αριθμό/...../08-11-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/6/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «..... ΕΕ» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/...../**08-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/07/2013 – 30/6/2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 9.481,50€, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών:
 - α)σε οκτώ (8) περιπτώσεις αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 13.926,02€ πλέον ΦΠΑ 3.202,98€ και
 - β)σε χίλιες τετρακόσιες έξι (1.406) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 177.859,00€ (συνολική καθαρή αξία 144.600,81€, πλέον ΦΠΑ 33.258,19€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 6 και 7 ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ.στ΄ του Ν 4337/2015.
- Με την υπ' αριθμ./...../**08-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 30/6/2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.869,73€, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε ογδόντα οκτώ (88) περιπτώσεις συνολικής αξίας 30.563,00€ (συνολική καθαρή αξία 24.823,54€ πλέον ΦΠΑ 5.739,46€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.
- Με την υπ' αριθμ./...../**08-11-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/6/2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.891,61€, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε εβδομήντα μια (71) περιπτώσεις συνολικής αξίας 29.880,00€ (συνολική καθαρή αξία 24.096,78€ πλέον ΦΠΑ 5.783,22€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 πριν και μετά την αντικατάστασή του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4110/2016.

Οι ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν κατόπιν της από 25-06-2021 έκθεσης ελέγχου-επεξεργασίας των διατάξεων του Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν 4308/2014 (ΕΛΠ), και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, βάσει των με αριθμ...../2018,/2020,/2020 και/2021 εντολών επεξεργασίας του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ. αριθμ./2017 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου κατασχέθηκαν ημερολόγια και ένας εξωτερικός σκληρός δίσκος TOSHIBA S/N

95R6CCB9TBQB, για την επεξεργασία των οποίων εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 και σε συνέχεια αυτής η υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου.

Πλέον αυτών ζητήθηκαν και προσκομίστηκαν στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ το γενικό ημερολόγιο από 01/01/2014 έως 31/12/2017 σε ηλεκτρονική μορφή και τα εκδοθέντα και ληφθέντα λογιστικά αρχεία. Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../30-03-2021 εντολή ελέγχου για να διενεργηθεί έλεγχος στη φορολογική χρήση 01-07-2013 έως 30-06-2014, αφού από την επεξεργασία των αρχείων προέκυψαν στοιχεία φοροδιαφυγής που υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ.3 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 όρια.

Από την επεξεργασία των δεδομένων του σκληρού δίσκου προέκυψε παροχή υπηρεσιών και χρηματικές καταβολές ανά πελάτη και διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση μετά τη συμφωνία παροχής υπηρεσιών με τον πελάτη της, εκδίδει στο όνομα του Α.Π.Υ για ένα μέρος μόνο των χρημάτων που αυτός καταβάλλει ως αμοιβή των υπηρεσιών που λαμβάνει και για μεμονωμένες υπηρεσίες μικρής σχετικά αξίας δεν εκδόθηκαν Α.Π.Υ.

Μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στα αιτήματα της φορολογικής αρχής, προσκόμισε τις Α.Π.Υ. που είχε εκδώσει. Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις, που η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για προτάσεις, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον αντίστοιχο πελάτη. Από τις αποδείξεις που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκε ότι πολλές από αυτές εκδόθηκαν από την εταιρία «..... Ε.Ε» με ΑΦΜ:.....

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων μόνο για τη φορολογική χρήση 01-07-2014 έως 30-06-2015, διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε 3342 περιπτώσεις συνολικής αξίας 770.835,00€ (συνολική καθαρή αξία 626.695,12€, πλέον ΦΠΑ 144.139,88€), συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν οι σχετικές πράξεις.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων για τις υπόλοιπες φορολογικές χρήσεις διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) για τη φορολογική χρήση 01-07-2013 έως 30-06-2014 και ειδικότερα:

1)Για το διάστημα από 01-07-2013 έως 31-12-2013 διαπιστώθηκε:

i)η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε οκτώ (8) περιπτώσεις αξίας έκαστης μεγαλύτερης των 1.200,00€ συνολικής καθαρής αξίας 13.926,02€ πλέον ΦΠΑ 3.202,98€ και

ii)η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε χίλιες τετρακόσιες έξι (1.406) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 177.859,00€ (συνολική καθαρή αξία 144.600,81€, πλέον ΦΠΑ 33.258,19€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 6 και 7 ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015 και

2)Για το διάστημα από 01-01-2014 έως 30-06-2014 διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε 2.084 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 340.607,10€ (συνολική καθαρή αξία

276.916,34€ πλέον ΦΠΑ 63.690,76€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.2δ του Ν 4174/2013. Για τη διαπίστωση που αφορά το εν λόγω διάστημα δεν επιβάλλεται πρόστιμο δεδομένου ότι έχει επιβληθεί ήδη με την υπ'αριθμ.1310/02-12-2020 πράξη επιβολής προτίμου το ανώτατο προβλεπόμενο των 30.000,00€ (πρόκειται για τον ίδιο έλεγχο).

Β) για τη φορολογική χρήση από 01-07-2015 έως 30-06-2016 και ειδικότερα:

1)Για το διάστημα από 01-07-2015 έως 16-10-2015 διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε διακόσιες δέκα τέσσερις (214) περιπτώσεις αξίας έκαστης μικρότερης των 5.000,00€ συνολικής αξίας 36.570,00€ (καθαρή αξία 29.731,71€ πλέον ΦΠΑ 6.838,29€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1θ και παρ.2δ του Ν 4174/2013. Για τη διαπίστωση που αφορά το εν λόγω διάστημα δεν επιβάλλεται πρόστιμο δεδομένου ότι έχει επιβληθεί ήδη με την υπ'αριθμ.1310/02-12-2020 πράξη επιβολής προτίμου το ανώτατο προβλεπόμενο των 30.000,00€ (πρόκειται για τον ίδιο έλεγχο).

2)Για το διάστημα από 17-10-2015 έως 30-06-2016 διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε ογδόντα οκτώ (88) περιπτώσεις συνολικής αξίας 30.563,00€ (συνολική καθαρή αξία 24.823,54€ πλέον ΦΠΑ 5.739,46€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013.

Γ)για τη φορολογική χρήση από 01-07-2016 έως 30-07-2017, διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε εβδομήντα μια (71) περιπτώσεις συνολικής αξίας 29.880,00€ (συνολική καθαρή αξία 24.096,78€ πλέον ΦΠΑ 5.783,22€), κατά παράβαση των άρθρων 1, 2 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 πριν και μετά την αντικατάστασή του με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν 4110/2016.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Το άρθρο 28 παρ. 1 ν. 4174/2013 προβλέπει την υποχρέωση της διοίκησης, πριν προβεί στον τελικό καταλογισμό, σε κοινοποίηση πλήρως αιτιολογημένου σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων που κοινοποιήθηκε ήταν γενικόλογο και χωρίς ειδική και σαφή αιτιολογία.
- 2) Πλημμελής αιτιολογία-Το βάρος απόδειξης της παράβασης το φέρει η φορολογική αρχή. Ο έλεγχος θεωρεί ως συναφθείσες συμφωνίες κάθε πρόταση που απευθυνόταν σε υποψήφιους πελάτες. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την με αριθμ.2925/25-10-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, που αφορά την

ίδια προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα 01-07-2014 έως 30-06-2015, η οποία έγινε δεκτή στο σύνολό της.

- 3) Κρίσιμος χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης. Ο έλεγχος στηρίζει αποκλειστικά τα πορίσματα του στη σύναψη σχετικών συμφωνιών. Δεν παραθέτει σε κανένα σημείο της έκθεσης πότε εκτελέστηκαν οι φερόμενες συμφωνίες και πότε έγιναν οι σχετικές καταβολές, απλώς καταλογίζει όλα τα ποσά στο χρόνο της φερόμενης κατά την κρίση του σύναψη της συμφωνίας.
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 (χρήσεις 01-01-2013 έως 31-12-2013 και 01-01-2014 έως 31-12-2014)

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 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 ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή εν προκειμένω, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, με την από 25/06/2021 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς από μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώθηκε η παραβατική δράση της προσφεύγουσας ως προς τη μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την 17-10-2014 τη με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση έτος και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η πενταετής προθεσμία παραγραφής συμπληρώθηκε την 31-12-2019.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό/08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 περίπτωση στ' του Ν 4337/2015 χρήσης 01-07-2013 έως 30-06-2014, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2021, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο. Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου”.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα νόμιμα τα υπ’ αριθμ..... και/02-06-2021 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση σε ακρόαση μαζί με τους με αριθμ..... και/02-06-2021 προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, με τα οποία δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της επί των αναγραφόμενων σε αυτά.

Επειδή, τα ανωτέρω Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου περιέχουν αναλυτικά και με σαφήνεια τις περιπτώσεις για τις οποίες ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα της μη έκδοσης Α.Π.Υ. και ειδικότερα περιλαμβάνει τον κωδικό του πελάτη, το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν μαζί με τον αύξοντα αριθμό του προγράμματος, την ημερομηνία της συναλλαγής και την αξία της συναλλαγής. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα, στην περίπτωση που θεωρούσε τα υπόψη Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου ελλιπή, είχε το δικαίωμα να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, με το με αριθμό πρωτ...../24-06-2021 υπόμνημά της, τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο όπως προκύπτει και από τις σελίδες 20-21 της έκθεσης ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στην παράγραφο Ε΄ της υποπαρ. Ε1 στο άρθρο 6§1 του ν.4093/2012 ορίζεται ότι: *Τιμολόγηση Συναλλαγών «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.».*

Επειδή, στην παράγραφο Ε΄ της υποπαρ. Ε1 στο άρθρο 7§1 του ν.4093/2012 ορίζεται ότι: *Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν 4308/2014 “1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. 7
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν 4308/2014 ορίζεται ότι “Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, με τις διατάξεις του άρθ. 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 ».

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.

Επειδή, από το 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).

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση υπ' αριθμ. 3261-3262/94 του ΣτΕ Τμήμα Β' αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, επιπρόσθετα, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣτΕ αναφέρει: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου

14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου».

Επειδή, στην περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015 ορίζεται ότι «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:

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.

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, στο άρθρο 58Α ν. 4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με το Ν 4410/2016, ορίζεται ότι « Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, στο άρθρο 58Α ν4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το Ν 4410/2016, ορίζεται ότι «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για εταιρία με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες εργαστηρίου αισθητικής προσώπου και σώματος. Κατά το διενεργούμενο έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ Θεσ/νίκης κατασχέθηκαν ημερολόγια και ένας εξωτερικός σκληρός δίσκος TOSHIBA S/N 95R6CCB9TBQB. Μετά την αποσφράγιση του ως άνω σκληρού δίσκου και δεδομένου ότι ήταν αδύνατη η ανάγνωση του περιεχομένου του, ζητήθηκε η συνδρομή της Υποδιεύθυνσης Εγκληματολογικών Ερευνών της Γενικής Αστυνομικής Διεύθυνσης Θεσσαλονίκης και το τμήμα εργαστηρίων εξέτασης ψηφιακών πειστηρίων της ως άνω υπηρεσίας παρέδωσε στην προϊστάμενη του Β1 τμήματος αντίγραφα των αρχείων του σκληρού δίσκου σε οπτικό δίσκο. Στον ως άνω σκληρό δίσκο υπήρχαν δύο αρχεία σε μορφή excel με καταχωρημένους πελάτες και χρηματικές καταβολές, τα οποία περιέχουν κωδικοποιημένες πληροφορίες για το είδος των υπηρεσιών, την ημερομηνία και ώρα των χρηματικών καταβολών (είτε πρόκειται για ολοσχερή εξόφληση μετρητοίς ή με χρήση κάρτας, είτε για τμηματική καταβολή) ανά πελάτη, τα στοιχεία του οποίου καταγράφονται

με τη χρήση πολυαρίθμου κωδικού. Το ένα αρχείο αναφέρεται ως αρχείο «μελών», όπου καταγράφονται οι ίδιοι πελάτες, αλλά μόνον για τα ποσά για τα οποία εκδόθηκαν οι αντίστοιχες ΑΠΥ. και το αρχείο «πελατών». Η επιχείρηση στον πρώτο πίνακα παρακολουθεί για την πληρέστερη ενημέρωση της, το σύνολο των χρηματικών καταβολών των πελατών της, ανεξαρτήτως αν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, ενώ στον δεύτερο μόνον τις χρηματικές καταβολές που καλύπτονται από Α.Π.Υ. και καταχωρούνται στη συνέχεια στα τηρούμενα βιβλία της.

Τονίζεται ότι σε κάθε περίπτωση ολικής άμεσης εξόφλησης, η συμφωνηθείσα υπηρεσία συνιστά κατά την έννοια των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας λήψη δικαιώματος, συνεπάγεται δε, την υποχρέωση της ελεγχόμενης να εκδώσει άμεσα την αντίστοιχη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, ανεξαρτήτως εάν ο πελάτης λάβει τελικά το σύνολο των προσφερόμενων υπηρεσιών. Στην περίπτωση της τμηματικής εξόφλησης των παρεχόμενων υπηρεσιών, η οποία ταυτίζεται χρονικά με την τμηματική παροχή υπηρεσιών, η ελεγχόμενη έχει την υποχρέωση να εκδίδει Α.Π.Υ. για κάθε επί μέρους παρεχόμενη υπηρεσία και για το ποσό που λαμβάνει.

Τα δύο αρχεία περιέχουν κωδικοποιημένα τα στοιχεία των πελατών και πληροφορίες για το είδος του συμφωνηθέντος προγράμματος, την ημερομηνία και ώρα της σύμβασης, καθώς και το ποσό που κατέβαλε ο πελάτης. Τόσο στο αρχείο μελών, όσο και στο αρχείο πελατών εμφανίζεται μεγάλο πλήθος αριθμών δεκατριών ψηφίων με χρηματικές καταβολές κατά χρονολογική σειρά (αποτυπώνονται τόσο η ημερομηνία όσο και η ώρα). Από την επεξεργασία διαπιστώθηκε ότι ο κάθε ίδιος αριθμός αντιστοιχεί σε έναν πελάτη της επιχείρησης (κωδικός πελάτη), ο οποίος χρησιμοποιείται για όλες τις παρεχόμενες υπηρεσίες της επιχείρησης και καταγράφεται στα συγκεκριμένα αρχεία για κάθε επίσκεψή του στο χώρο της. Οι επισκέψεις των πελατών στο χώρο της ελεγχόμενης καταγράφονται και εκδίδεται για την συστηματική παρακολούθηση τους, «δελτίο παρουσίας πελάτου» το οποίο μεταξύ άλλων, αναφέρει τα στοιχεία του πελάτη, την περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας, και τη σχετική Α. Π. Υ. που έχει εκδοθεί.

Και στα δύο αρχεία, εκτός των ανωτέρω, υπάρχει μία στήλη στην οποία αναγράφεται ένα γράμμα και ένας αριθμός, τα οποία αφορούν τις υπηρεσίες γενικά που παρέχονται από την επιχείρηση ως εξής:

- Α αισθητική
- Σ σώμα
- Β ιατρικά μηχανήματα
- Κ αποτρίχωση
- Γ ιατρικές πράξεις

καθώς και ο αύξων αριθμός του προγράμματος που έχει αποδεχθεί ο πελάτης. Ακολουθούν η ημερομηνία και η ώρα κατά την οποία ο πελάτης ήρθε σε συμφωνία με την ελεγχόμενη επιχείρηση και ακολουθεί η καταβολή της αξίας των υπηρεσιών, είτε αυτές εξοφλούνται ολοσχερώς, είτε καταβάλλεται μέρος των χρημάτων εν είδει προκαταβολής.

Η ημερομηνία και ώρα που καταγράφεται στα δύο αρχεία όταν ο πελάτης καταβάλει χρηματικά ποσά είναι αυτή που καταγράφεται και στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στις περιπτώσεις που η επιχείρηση τις εκδίδει. Οι συμβάσεις μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και των πελατών της, αριθμούνται με τη χρήση ενός γράμματος (π.χ. «Γ» που προσδιορίζει ιατρικές πράξεις) και ενός αριθμού κατ' αύξουσα αρίθμηση (π.χ. «Γ1», «Γ2», κ.λπ). Στην περίπτωση που προτείνεται κάποιο πρόγραμμα σε πελάτη και αυτό δεν γίνεται αποδεκτό, διασπάται η ανωτέρω αρίθμηση και το προταθέν και απορριφθέν πρόγραμμα δεν αποτυπώνεται στους πίνακες που επεξεργάστηκε η ΥΕΔΔΕ..

Στα αντίγραφα των αρχείων του κατασχεθέντος σκληρού δίσκου που παρελήφθησαν από την Υποδιεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών, εκτός των δύο ανωτέρω βασικών αρχείων, συμπεριλαμβάνεται και ένα τρίτο στο οποίο καταγράφονται τα ονόματα των πελατών της επιχείρησης και οι αντίστοιχοι κωδικοί που χρησιμοποιεί η επιχείρηση αντί αυτών.

Με τα υπ' αρ. πρωτ./18-08-2020,/07-09-2020,/21-09-2020 και/05-10-2020 αιτήματα προς την ελεγχόμενη για παροχή πληροφοριών, σύμφωνα με το άρθρο 14 ν. 4174/2013, δόθηκαν πίνακες, οι οποίοι εξήχθησαν από την επεξεργασία των κατασχεθέντων, προκειμένου να προσκομιστούν οι εκδοθείσες Α.Π.Υ. Η ελεγχόμενη, ανταποκρινόμενη στα αιτήματα αυτά, προσκόμισε τις εκδοθείσες Α.Π.Υ.

Στη συνέχεια, με το υπ' αριθμ. πρωτ./11-05-2021 αίτημα προς την προσφεύγουσα επιχείρηση για παροχή πληροφοριών σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4174/2013, δόθηκε πίνακας ο οποίος προέκυψε από την επεξεργασία των κατασχεθέντων για τη φορολογική χρήση 01-07-2013 έως 30-06-2014, προκειμένου να προσκομισθούν οι εκδοθείσες ΑΠΥ. Η ελεγχόμενη, ανταποκρινόμενη στο αίτημα προσκόμισε τις εκδοθείσες ΑΠΥ.

Αφού διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος στον πίνακα που συνέταξε η ΥΕΔΔΕ προσέθεσε στήλη, στην οποία καταγράφονται οι Α.Π.Υ. που έχουν εκδοθεί. Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία ισχυριζόμενη σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 9097/2020 έγγραφο της, ότι πρόκειται για προτάσεις οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον αντίστοιχο πελάτη.

Μετά την προσκόμιση του ζητηθέντος βιβλίου της επιχείρησης και συγκεκριμένα του γενικού ημερολογίου ο έλεγχος πραγματοποίησε διασταυρωτικό έλεγχο στα στοιχεία ανά πελάτη που υπάρχουν στα δύο αρχεία, όπως αναφέρεται ανωτέρω και στις καταχωρημένες στο βιβλίο εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Από τις αποδείξεις που προσκομίστηκαν διαπιστώθηκε ότι πολλές από αυτές εκδόθηκαν από την εταιρία «..... ΕΕ» με ΑΦΜ:..... που έχει έδρα στον ίδιο όροφο με την προσφεύγουσα. Επίσης διαπιστώθηκε ότι στα εν λόγω αρχεία υπάρχει ένας κωδικός με τον οποίο χαρακτηρίζεται η κάθε εταιρία, αυτή δηλαδή που παρέχει τις υπηρεσίες στον πελάτη και έχει την υποχρέωση να εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα ο κωδικός 01 (201 στα αρχεία) αντιστοιχεί στην ελεγχόμενη, ο κωδικός 02 (202 στα αρχεία) αντιστοιχεί στην εταιρία «..... ΕΕ» για τις υπηρεσίες που υπάγονται σε Φ.Π.Α και ο κωδικός 03 (203 στα αρχεία) αντιστοιχεί στην ίδια εταιρία για τις ιατρικές υπηρεσίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για όλες τις περιπτώσεις, ισχυριζόμενη ότι πρόκειται για προτάσεις, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον αντίστοιχο πελάτη, από τον έλεγχο όμως διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν εμφανίζει στα αρχεία αυτά, όσα πρόσωπα προσήλθαν στην επιχείρηση, έλαβαν κάποια προσφορά την οποία δεν αποδέχθηκαν και αποχώρησαν χωρίς να λάβουν οποιαδήποτε υπηρεσία, αλλά καταγράφει και παρακολουθεί στα συγκεκριμένα αρχεία, μόνον τους πελάτες, οι οποίοι δέχονται υπηρεσίες και στους οποίους εκδίδει Α.Π.Υ. όχι όμως για τη συνολική αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών, όπως φαίνεται από την παράθεση παραδειγμάτων της έκθεσης ελέγχου. Οι εγγραφές με τα καταβληθέντα χρηματικά ποσά για τα οποία έχουν εκδοθεί αποδείξεις παροχής υπηρεσιών υπάρχουν και στα δύο αρχεία, ενώ οι εγγραφές με τα καταβληθέντα χρηματικά ποσά για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία υπάρχουν μόνο στο αρχείο πελατών.

Ως προς την με αριθμ...../08-11-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01-07-2013 έως 30-06-2014

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατέθεσε επτά κλασέρ με τις προσφορές προς τους υποψήφιους πελάτες της, για το είδος και τη φύση των προσφερόμενων υπηρεσιών ετών 2013, 2014 και τεχνική έκθεση της εταιρείας, όπου περιγράφεται ο τρόπος καταχώρησης των πραγματοποιηθεισών ή πιθανών πωλήσεων για στατιστικούς λόγους.

Επειδή, με την επικαλούμενη με αριθμ. 2925/25-10-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έγινε δεκτή η με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας με το αιτιολογικό της έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου για τη φορολογική περίοδο 01-07-2014 έως 30-06-2015. Ειδικότερα, από τη δειγματοληπτική επεξεργασία των προσκομιζόμενων στοιχείων από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, συντάχθηκε η από 31-08-2021 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με την οποία για μέρος του προσδιορισθέντος ποσού της μη έκδοσης ΑΠΥ δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεδομένου ότι αφορούσαν προτάσεις-προσφορές και όχι αποδοχή και εκτέλεση προγραμμάτων. Επισημαίνουμε ότι από την Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσ/νίκης έγινε προσπάθεια επικοινωνίας με τους φερόμενους πελάτες δειγματοληπτικά, καθώς δεν κατέστη δυνατή η ανεύρεση όλων.

Επειδή, ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για να τα επεξεργαστεί και να επικοινωνήσει με τους φερόμενους πελάτες της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστώσει την είσπραξη ή όχι των ποσών του αρχείου «Πελατών», για τα οποία κρίθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ότι συντρέχει η μη έκδοση στοιχείων πώλησης, δεν διερευνήθηκε το ενδεχόμενο να μην υπήρχε υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ, ήτοι να αφορούσαν προτάσεις-προσφορές και όχι αποδοχή και εκτέλεση προγραμμάτων.

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδεδειγμένη έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ή πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης με αριθμ...../08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου, όπως αυτή αποτυπώνεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια κρίνεται ως ανατιολόγητη και στερείται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση του πορίσματος της, με βάση το οποίο προχώρησε στον κρινόμενο καταλογισμό με την προσβαλλόμενη πράξη, στο βαθμό που προσκομίσθηκαν/κλήθηκαν από την προσφεύγουσα νέα πραγματικά στοιχεία/περιστατικά. Κρίνεται δε αναγκαία η διασταύρωση με τον οποιονδήποτε τρόπο και στοιχείο / δεδομένο (όπως ενδεικτικώς δια τραπεζικών λογαριασμών) λογίζονται δόκιμα από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής, των στοιχείων που τηρούνται ανεπίσημα στα αρχεία της εταιρίας (αρχεία excel) με τους αντισυμβαλλόμενους (φερόμενους ως πελάτες). Το πόρισμα δε θα πρέπει να είναι αρκούντως τεκμηριωμένο και επαρκές για τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 63 ν. 4174/2013: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία

μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Ως προς τις με αριθμ..... και/08-11-2021 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01-07-2015 έως 30-06-2016 και 01-07-2016 έως 30-06-2017 αντίστοιχα

Επειδή, αναφορικά με τις φορολογικές περιόδους 01-07-2015 έως 30-06-2016 και 01-07-2016 έως 30-06-2017 η προσφεύγουσα επικαλείται μεν ότι για τις μη εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) δεν υπήρχε η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς οι περιπτώσεις αυτές αφορούσαν προτάσεις-προσφορές και όχι αποδοχή, ωστόσο δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον εν λόγω ισχυρισμό ή έστω να κλονίζει τα συμπεράσματα του ελέγχου. Επιπλέον, για τις ανωτέρω φορολογικές περιόδους η προσφεύγουσα, συμμορφούμενη με τα αποτελέσματα του ελέγχου υπέβαλε τις σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί αναφορικά με τις με αριθμ..... και/08-11-2021 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01-07-2015 έως 30-06-2016 και 01-07-2016 έως 30-06-2017 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **27-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: «..... ΕΕ» με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα

1) την ακύρωση της με αριθμό/08-11-2021 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2013 – 30/06/2014 λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας, της σχετικής έκθεσης ελέγχου ως προς τη συγκεκριμένη πράξη. Καλείται δε ο Προιστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από τη διαπιστωθείσα πλημμέλεια, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

2) την επικύρωση των με αριθμό και/08-11-2021 πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2015 – 30/06/2016 και 01/07/2016-30/06/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.