



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.12.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2386

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, της υπ' αριθ.05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), της υπ' αριθ.

.....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, της υπ' αριθ.05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 - ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και των επισυναπτόμενων σε αυτές εκθέσεων ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, την υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), την υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, την υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 - ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και των επισυναπτόμενων σε αυτές εκθέσεων ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.07.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 47.575,04€ λόγω λήψεως α) επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 81.937,60 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 18.845,65€, δη συνολικής αξίας 100.783,25€, β) οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 37.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 8.150,00€, δη συνολικής αξίας 45.150,00€.

Με την υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 28.762,42€ πλέον προστίμου άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 28.028,98€ δη σύνολο φόρου 56.791,40€. Η ανωτέρω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω απόρριψης των βιβλίων της

προσφεύγουσας ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Με την υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 27.024,34€ πλέον προστίμου άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 26.335,21€ δη σύνολο φόρου 53.359,55€. Η ανωτέρω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών, συμφώνως προς τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα της στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 - ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 13.512,18€ λόγω παράνομης έκπτωσης του Φ.Π.Α. των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων φόρων και προστίμων για τη χρήση 2010 και 2011 κατά την 31.12.2016 και 31.12.2017 αντίστοιχα. Μη κοινοποίηση νέας εντολής ελέγχου- παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- 2) Παραβίαση του αρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος, του αρ. 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του αρ. 28 του ν. 4174/2013 περί προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου- φορολογουμένου.
- 3) Παράνομη εφαρμογή του αρ. 32 του Κ.Φ.Ε. περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.
- 4) Πλημμελής αιτιολογία για τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση τιμολογίων ως εικονικών.
- 5) Πλημμελής αιτιολογία για την απόρριψη του αιτήματός της για χορήγηση εγγράφων.
- 6) Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς με το άρθρο 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε αναδρομικά η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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. [...] 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, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας 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, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2012, διαχειριστική περίοδο 03.03.2010-31.12.2011 κατά το χρόνο έκδοσης των αρχικών πράξεων από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ήτοι α) της υπ' αριθ.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, β) της υπ' αριθ.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012), γ) της υπ' αριθ.12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, δ) της υπ' αριθ.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 δεν είχε παρέλθει η πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το αρ. 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στη συνέχεια οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 28.05.2019 ήτοι μέσα στην τασσόμενη από τις προαναφερθείσες διατάξεις προθεσμία του ενός έτους από την έκδοση της με αριθμό 1115/29.05.2018 απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία ακυρώθηκαν οι ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενες αρχικές πράξεις λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής το άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζει ότι:

«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.....».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της,.....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02.05.2014 εγκύκλιο των τμημάτων Α' και Γ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013» και αναφορικά με το άρθρο 62 ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου, δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το με αριθμό πρωτ.10.2018 έγγραφό της το οποίο απεστάλη με συστημένη επιστολή κοινοποίησε το με αριθμό πρωτ.08.2018 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ και α) το με αριθ./2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 β) το με αριθμό/2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, γ) το με αριθμό/2018 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. δ) το με αριθμό/2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 Ν.4174/2013 και το άρθρο 6 του Ν.2690/1999 – Φ.Ε.Κ Α'45/9-3-1999 στο νόμιμο διαχειριστή της προσφεύγουσας

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της νόμιμης διαδικασίας, περί προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου- φορολογουμένου απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α 84) ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

.....

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

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει:

α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

Επειδή, το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται κατ' αρχήν, ιδιαίτερος με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν από τα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εσόδων, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 4843/1988, 304/2003).

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε για τον εν προκειμένω χρόνο ορίζεται ότι:

«.....γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που

έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) όπως ίσχυε για τον υπό κρίση χρόνο ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι'

αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

.....
Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών».

Επειδή, εν προκειμένω τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονται σε 881.501,76€ και η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σε 118.937,60€ ήτοι σε ποσοστό 13,49% επί των ακαθάριστων εσόδων, στοιχείο που καταδεικνύει τη βαρύτητα των διαπιστούμενων παραβάσεων και το βαθμό που αυτές επηρέασαν το λογιστικό αποτέλεσμα και αιτιολογεί την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και συνακόλουθα των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης εφαρμογής του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. 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 εμπειριστatzwμένα 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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά βάσει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που

διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 (Δημόσια και ιδιωτικά έγγραφα) του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από 28/05/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

- 1) Τη χρήση 2010, η προσφεύγουσα δήλωσε ως προμηθευτή την εταιρεία, Α.Φ.Μ.:....., για επτά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 81.937,60€, ενώ η επιχείρηση για την ίδια περίοδο δήλωσε ως πελάτη για τα ίδια τιμολόγια την εταιρεία, Α.Φ.Μ.:....., την οποία και καταχώρησε ως πελάτη στο βιβλίο εσόδων. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών τα οποία αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα αναγράφεται ως λήπτης η προσφεύγουσα και εκδότης η, Α.Φ.Μ.:.....

Είδος	Αριθμός	Είδος παροχής υπηρεσιών	Καθαρή αξία	φπα	Σύνολο
Τ.Π.Υ	/2010	Επιμέλεια & παραγωγή, εντύπου για, επιμέλεια μακέτας για	13.500,00	3.105,00	16.605,00
Τ.Π.Υ	/2010	Διανομή φυλλαδίων	14.000,00	3.220,00	17.220,00
Τ.Π.Υ	/2010	Για διανομή διαφημιστικών εντύπων	40.000,00	9.200,00	49.200,00
Τ.Π.Υ	/2010	Διανομή φυλλαδίων για	3.905,10	898,17	4803,27
Τ.Π.Υ	/2010	Διανομή φυλλαδίων για	2.177,50	500,83	2.678,33
Τ.Π.Υ	/2010	Διανομή φυλλαδίων για	4.355,00	1001,65	5.356,65
Τ.Π.Υ	/2010	Επιπρόσθετη διανομή	4.000,00	950,00	4920,00
Σύνολα			81.937,60	18.875,65	100.783,25

Τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. έχουν καταχωρηθεί από την προσφεύγουσα στο αναλυτικό καθολικό στο λογαριασμό τρίτων (61), ωστόσο δεν προκύπτει από τα τηρηθέντα βιβλία η εξόφλησή τους. Επιπρόσθετα τα τιμολόγια δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος προκειμένου να προσδιορίζονται επαρκώς οι προσφερόμενες υπηρεσίες ήτοι να υπάρχει ευχερής συνάφεια περιγραφής προσφερομένων υπηρεσιών και αμοιβής. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν, αφού τέθηκε σε ισχύ ο Ν.3842/2010, που προέβλεπε την εξόφληση συναλλαγών καθαρής αξίας άνω των 3.000,00€ μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων. Στην προκειμένη περίπτωση ο λήπτης εξέδιδε επιταγές και η πληρωμή γινόταν με μετρητά, από τον φέροντα την επιταγή.

Συγκεκριμένα για το κάθε τιμολόγιο σημειώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Τ.Π.Υ αρ...../2010, δηλώνεται είδος υπηρεσίας επιμέλεια και παραγωγή εντύπου, επιμέλεια μακέτας για Σύμφωνα με έλεγχο που διενήργησε η Ζ' Δ.Ο.Υ στην εταιρεία , (Α.Φ.Μ:.....) διαπιστώθηκε ότι δεν διέθετε κομπιούτερ και άλλα μηχανήματα που είναι απαραίτητα για επιμέλεια μακέτας και την παραγωγή εντύπου. Επίσης δεν διευκρινίζεται για ποιο κατάστημα της και σε ποια πόλη θα παρασχεθούν οι υπηρεσίες.

2) Τ.Π.Υ. με αρ...../2010, ως είδος υπηρεσίας αναφέρεται η διανομή φυλλαδίων για, χωρίς κάποια άλλη διευκρίνιση. Επίσης δεν αναφέρεται ο αριθμός φυλλαδίων που διανεμήθηκε ώστε να διαπιστωθεί με βάση τη συναλλακτική ηθική αν δικαιολογείται η καθαρή αξία ύψους 14.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.220,00€ ήτοι σύνολο:17.220,00€.

3) Τ.Π.Υ αρ...../2010, ως είδος υπηρεσίας αναφέρεται η διανομή διαφημιστικών εντύπων, χωρίς να αναφέρεται ποσότητα, μόνον ένα επίθετο και αξία 40.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 9.200,00€, σύνολο:49.200,00€,

4) Τ.Π.Υ αρ...../2010, διαπιστώνεται ότι για πρώτη φορά αναγράφεται στο τιμολόγιο το πλήθος των φύλλων που διανεμήθηκαν, ο διαφημιζόμενος (.....), καθώς και σε πόσες μέρες διανεμήθηκαν. Σε σύνολο 135.000 φυλλαδίων για τη το ποσό που χρεώθηκε ήταν 3.905,10€ πλέον Φ.Π.Α. 898,11€ σύνολο:4.803,27€.

5) Τ.Π.Υ αρ./2010 ακριβώς το ίδιο ισχύει και για αυτό με το Τ.Π.Υ αρ.1355/30/11/2010, πάλι με διαφημιζόμενο την

6) Τ.Π.Υ αρ/2010, επίσης και γι' αυτό το Τ.Π.Υ. έχουν τηρηθεί οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος και πάλι διαφημιζόμενος ήταν η

7) Τ.Π.Υ. αρ...../2010 δεν αναφέρεται τίποτα απ' όσα ορίζει ο νόμος, στο είδος παροχής αναφέρεται σαν είδος επιπρόσθετη διανομή.

Επίσης στα τιμολόγια εμφανίζεται ως λήπτης η αλλά η διεύθυνση που δηλώνεται είναι η

Ο έλεγχος από την επεξεργασία των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πραγματικός λήπτης των τιμολογίων ήταν η, Α.Φ.Μ:....., ενώ η, τα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας προκειμένου να μειωθούν οι δαπάνες της.

2) Στη χρήση 2010 η προσφεύγουσα δήλωσε σαν προμηθευτή την εταιρεία, στην κατάσταση Προμηθευτών, ενώ η εκδότρια επιχείρηση δεν τη δήλωσε ως πελάτη.

Η εταιρεία, δήλωνε ως έδρα την πόλη των Σερρών και διεύθυνση Κατόπιν του υπ' αρ.πρωτ.-12-2016 εγγράφου που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Σερρών από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και του με με αριθμό πρωτ...../06/2017 υπομνήματος η τελευταία απάντησε με το με αρ. πρωτ.-09-2017 έγγραφο τα ακόλουθα:

- Από την επίσκεψή τους στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης (έναν ημιυπόγειο χώρο) δεν βρήκαν να υπάρχει κάτι, ενώ και ο εκμισθωτής δε δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου ο οποίος κατόπιν κλήσης του με υπεύθυνη δήλωση ανέφερε ότι υπέγραψε ιδιωτικό συμφωνητικό με κάποιον υπεύθυνο της επιχείρησης και συμφώνησαν ότι την ημέρα που θα παρέδιδε ο μισθωτής αντίγραφο του συμφωνητικού που κατέθεσε στην εφορία θα του παρέδιδε τα κλειδιά του χώρου. Έκτοτε δεν εμφανίστηκε κανείς και ουδέποτε ξεκίνησε κάποια δραστηριότητα της εταιρείας στον χώρο αυτό.

- Η εταιρεία προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και με τη με αρ.....-04-2013 πράξη της φορολογικής αρχής ακυρώθηκαν τα Δελτία Αποστολής με αρίθμηση από 1 έως 50. Μεταξύ των ακυρωθέντων Δελτίων Αποστολής συμπεριλαμβάνονταν και αυτά που υποτίθεται ότι εξέδωσε ηγια την μεταφορά των φυλλαδίων κ.τ.λ.

- Η δραστηριότητα της πώλησης εμπορίας φυλλαδίων, δεν περιλαμβάνεται ούτε στο σκοπό της εκδότριας επιχείρησης, ούτε στις δραστηριότητες της, όπως περιγράφονται στο συστατικό έγγραφο της επιχείρησης.

- Η αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υπ' αριθμ-04-2011, κατατέθηκε μηδενική, καθώς και η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με αρ.....-03-2010.

- Η εταιρεία κατέθεσε τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. με ημερομηνία-04-2013, ημερομηνία ακύρωσης των φορολογικών στοιχείων, με προφανή σκοπό την μη διαπίστωση από την Δ.Ο.Υ της αντίφασης μεταξύ των μηδενικών δηλώσεων και της χρήσης-έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Για τις συναλλαγές που δήλωσε η προσφεύγουσα με εκδότη την εταιρεία, προσκόμισε στον έλεγχο φωτοτυπίες δελτίων αποστολής με αριθμούς Νο .../4-6-2010, Νο .../10-06-2010, Νο..../14-06-2010, Νο/17-6-2010, Νο/09-07-2010, Νο/23-07-2010, Νο .../06-08-2010, Νο/03-09-2010, και φωτοτυπίες Τ.Π.Α ως εξής:

Είδος	Αρ.στοιχείου	Περιγραφή αγαθών	Καθ.αξία	φπα	Σύνολο
Τ.Π.Α	-06-2010	Δίφυλλα φυλλάδια	4350,00	913,50	5263,50
Τ.Π.Α	-06-10	Ερωτηματολόγια τετρασέλιδα	5800,00	1218,00	7018,00
Τ.Π.Α	-06-10	Αφίσα	4000,00	840,00	4840,00

Τ.Π.Α	-06-10	Ενημερωτικό φυλλάδιο μονοσέλιδο	3850,00	808,50	4658,50
Τ.Π.Α	-07-10	Ερωτηματολόγιο	6000,00	1380,00	7380,00
Τ.Π.Α	-07-10	Ερωτηματολόγιο	6000,00	1380,00	7.380,00
Τ.Π.Α	-08-10	Αφίσα ILUSTRACION	5000,00	690,00	3690,00
Τ.Π.Α	-09-10	Φυλλάδιο Δισέλιδο ILUSTRACIONi	4000,00	920,00	4920,00
		ΣΥΝΟΛΟ	34.000,00	8150	42150,00

Για τις πληρωμές η προσφεύγουσα προσκόμισε φωτοτυπίες απόδειξης πληρωμών με μετρητά, στις οποίες η μονογραφή του εισπράξαντα διαφέρει.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν ότι η ίδια ήταν λήπτης των αγαθών και υπηρεσιών των επίμαχων συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας για τον χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«.....Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου»

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ.12.2017 υπόμνημα της προσφεύγουσας ζητήθηκε να παρασχεθούν αντίγραφα εγγράφων του φακέλου του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό12.2015 εντολής ελέγχου ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση της υπ' αριθ.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, της υπ' αριθ.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικού έτους 2012), της υπ' αριθ.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, οι ανωτέρω πράξεις ακυρώθηκαν με τη με αριθμό 1115/29.05.2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και εν συνεχεία κατόπιν έκδοσης νέας εντολής ελέγχου και σύνταξης των σχετικών εκθέσεων ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις οποίες τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, μετά την κοινοποίηση του με αριθμό πρωτ.08.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και α) του με αριθ./2018 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 β) του με αριθμό/2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, γ) του με αριθμό/2018 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. δ) του με αριθμό/2018 προσωρινού προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, δεν υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή έγγραφο υπόμνημα σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου ή εκ νέου αίτηση για χορήγηση εγγράφων σχετιζόμενων με τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απορρίψεως του αιτήματος της για χορήγηση εγγράφων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 10. 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: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οπότε καταργήθηκε με την παρ. 4γ του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 οριζόταν ότι:

«Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./03.07.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011

Πρόστιμο	47.575,04€
----------	------------

Υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011 (οικονομικό έτος 2012).

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	28.762,42€
Πρόστιμο βάσει διατάξεων άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	28.028,98€
Καταλογιζόμενο ποσό	56.791,40€

Υπ' αριθ.05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011.

	Ποσό
Φ.Π.Α.	27.024,34€
Πρόστιμο βάσει διατάξεων άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	26.335,21€
Καταλογιζόμενο ποσό	53.359,55€

Υπ' αριθ.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 - ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 03/03/2010-31/12/2011

Πρόστιμο	13.512,18€
----------	------------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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