



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21/02/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 555

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ.1 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας

Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ.Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου.....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας....., κατά της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... της οποίας ζητείται η ακύρωση και της οικείας έκθεσης ελέγχου .

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρίας....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007, φόρος ποσού 436.621,20€, πλέον πρόσθετος φόρος 523.945,44€, ήτοι συνολικό ποσό **960.566,64€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν του με αρ.πρωτ..... δελτίου πληροφοριών και της απόέκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση....., εξέδωσε στη χρήση 2007 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τονήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση η οποία έλαβε στην χρήση 2007 επτά (7) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία ως παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ &	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----	-------	-----------	---------	-------------	--------	---------------

		ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ				
1				14.000,00	2.660,00	16.660,00
2				14.000,00	2.660,00	16.660,00
3				14.000,00	2.660,00	16.660,00
4				14.000,00	2.660,00	16.660,00
5				14.000,00	2.660,00	16.660,00
6				14.000,00	2.660,00	16.660,00
7				14.000,00	2.660,00	16.660,00
ΣΥΝΟΛΟ				98.000,00	18.620,00	116.620,00

Προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος επιδόθηκαν οι με αριθμό πρωτοκόλλουπροσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων με συστημένη επιστολή στην έδρα της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. εντός της ταχθείσας ημερομηνίας, για να προσκομίσει στον έλεγχο τα απαιτούμενα βιβλία και στοιχεία προκειμένου να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε κατέθεσε κάποιο σχετικό έγγραφο, ώστε να αναφέρει τους λόγους που δεν ανταποκρίθηκε στην προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Ο έλεγχος αδυνατώντας να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων και την ορθή έκδοση των στοιχείων λόγω μη προσκόμισης αυτών έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ΑΝΑΚΡΙΒΗ σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρα 32, 34, 41 και 50 του ν.2238/94), καθώς διαπίστωσε ότι οι παρατυπίες και οι παραλείψεις μεγάλης έκτασης που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία του εισοδήματος σύμφωνα με τις παρ.2 και 3 του άρθρου 48 του ν.2859/00 και, λόγω της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες εισροές και το ΦΠΑ αυτών, καθώς σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/00 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε αποδεχτεί το υπ' αριθμ.σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010, επειδή όμως δεν εξόφλησε το συνολικό ποσό, η χρήση θεωρείται ανέλεγκτη και ως εκ τούτου διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη καθώς εξόφλησε τα τιμολόγια μέσω πιστωτικού ιδρύματος και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόστιμο.
- 2) Στέρηση του δικαιώματος της ακροάσεως λόγω προβλήματος υγείας του λογιστή της επιχείρησης.
- 3) Ελλιπής, αόριστη και ανεπαρκής η αιτιολογία στην έκθεση ελέγχου.
- 4) Η φορολογική αρχή φέρει το αποδεικτικό βάρος της αμφισβήτησης συναλλαγής
- 5) Εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
- 6) Ο έλεγχος των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία Γ'κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ενεργείται στην επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης.
- 7) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**».

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, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου ή φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας**. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου

βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ "όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...".

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.που εδράζεται επί της από έκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας τουβάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται δε όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

-Από το υπ.αρ.πρωτ..... πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προκύπτει ότι μετά από έρευνα, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονται στα τιμολόγια διαφήμισης (μερικώς εικονικά ως προς την αξία) διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονται κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.

-Τα υπέρογκα ποσά των διαφημίσεων που εμφανίζουν στα βιβλία τους αρκετές εταιρίες ως δαπάνες διαφήμισης με Τ.Π.Υ. τουεμφανίζεται να τα έχουν εξοφλήσει με μετρητά αυθημερόν, πέραν κάθε συνήθους συναλλακτικής πρακτικής. Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

-Από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε οκαι των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή, να εκπέσει

από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών από τις φορολογητέες της εκροές .

-Από τονπραγματοποιήθηκαν εικονικές αγορές, στη χρήση 2002 ύψους 1.062.665,00€, στη χρήση 2003 ύψους 2.647.059,00€, στη χρήση 2004 ύψους 7.697.612,00€ και στην χρήση 2005 ύψους 4.602.160,30€ και στη χρήση 2004 καταχώρισε εγγραφές άνευ παραστατικών ύψους 1.689.470,00€ και έξοδα που δεν πραγματοποιήθηκαν ύψους 790.000,00€.

-όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων έγιναν προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογ/μο του.....

- οι αναγραφόμενες τιμές που αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσεγια διαφήμιση με πινακίδες στα γήπεδα, δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές, που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα όπου αγωνίζονται επαγγελματικές ομάδες της ανώτερης κατηγορίας μπάσκετ ανδρών (ΠΑΟΚ), αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές χιλιάδες φιλάθλων. Αντίθετα οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποίησαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω του....., είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ανωτέρω αναφερόμενων τιμών διαφήμισηςγια χρονική περίοδο διαφήμισης 2/8/02 έως το τέλος της αγωνιστικής περιόδου 2002-2003, με τέσσερις πινακίδες 0,80*3μ. εκάστη ,στοτο τμήμα ανέρχεται σε 400.000,00 € πλέον ΦΠΑ).

- Ο....., εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ, από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες και ομάδες καλαθοσφαίρισης οι οποίες διαθέτουν γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας, κυριαρχούν στην κατάκτηση τίτλων (πρωταθλήματα-κύπελλα), έχουν ευρύτατη τηλεοπτική κάλυψη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, όπου αγωνίζονται κάθε χρόνο, και βέβαια δραστηριοποιούνται στο ποδόσφαιρο και την καλαθοσφαίριση, τα οποία είναι τα πλέον δημοφιλή αθλήματα ανά τον κόσμο.

-από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι οτηρούσε τραπεζικούς λογ/μους όψεως και μάλιστα εμφανίζονται σ' αυτούς, οι καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον....., έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Επίσης από τον έλεγχο του Ημερολογίου διαφόρων πράξεων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη προέβαινε σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων των διαφημιζομένων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, γεγονός που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.

-Το ύψος της δαπάνης για διαφημιστική καταχώρηση δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσία για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος αποδεκτών τιμών αφού το κατά περίπτωση κόστος της συναρτάται άμεσα πέραν των αντικειμενικά άμεσα προσδιορίσιμων παραγόντων (υλικό διαφημιστικής καταχώρισης, όπως π.χ. πινακίδες, αφίσες, μέγεθος, επαναληψιμότητα, θέση κ.α.) και από παράγοντες οι οποίοι σχετίζονται και με την άυλη αξία του διαφημιστικού μέσου όπως, φήμη, αναγνωρισιμότητα, προβολή, κ.α. που είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιοριστεί επακριβώς, έτσι ώστε να εκτιμηθεί και η ακριβής αξία της διαφημιστικής δαπάνης.

-Πρόκειται για παροχή υπηρεσιών για το είδος της οποίας δεν υπάρχει συγκεκριμένος τιμοκατάλογος, αλλά και ούτε απογραφείσα αξία στα βιβλία της επιχείρησης, και όχι για εμπόρευμα-προϊόν το οποίο εύκολα μπορεί να αποτιμηθεί τόσο από στοιχεία του.....,όσο και από συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.

-Αν και από κάποιες περιπτώσεις επεξεργασθέντων στοιχείων των τραπεζικών λογαριασμών και της κινήσεων των λογαριασμών επιταγών των ληπτριών επιχειρήσεων προκύπτουν καταθέσεις ποσών που γίνονται από τις λήπτριες επιχειρήσεις προς τον(τα οποία αντιπροσωπεύουν μέρος της εμφανιζόμενης αξίας) και τα οποία υπολείπονται σημαντικά του αναφερομένων ποσών στα σχετικά εκδοθέντα παραστατικά και τα συμφωνητικά, ωστόσο δεν μπορεί με ασφάλεια να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αντιπροσωπεύουν και το πραγματικό ύψος της συναλλαγής.

- Το είδος της δαπάνης δεν υπόκειται σε διατάξεις προσδιορισμού του εύρους της τιμολογηθείσας αξίας από το αρμόδιο Υπουργείο Ανάπτυξης, και ουσιαστικά ρυθμίζεται από τους κανόνες λειτουργίας του ανταγωνισμού της ελεύθερης αγοράς, κατόπιν διαπραγμάτευσης μεταξύ των συμβαλλομένων. Δεν είναι εφικτή η συνεκτίμηση του κόστους κατασκευής των διαφημιστικών μέσων προβολής (πινακίδες, αθλητική περιβολή με την επωνυμία του διαφημιζόμενου κ.α.) και κρίνεται μη αντιπροσωπευτική του ύψους της διαφημιστικής δαπάνης δεδομένου ότι πιθανότατα αυτά χρησιμοποιούνται επαναλαμβανόμενα. Δεν προκύπτει από τις μαρτυρικές καταθέσεις τόσο των ταμιών των τραπεζών όσο και του..... Δεν προκύπτει από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης και ιδιαίτερα της κίνησης των λογαριασμών ταμείου και καταθέσεων όψεως δεδομένου, ότι όπως διαπιστώθηκε αυτοί τηρούνταν πλημμελώς αντιβαίνοντας κάθε έννοια των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι οκατά διαστήματα προέβαινε σε εικονικές εξοφλήσεις των εικονικώς σχηματισθέντων χρεωστικών υπολοίπων των πελατών - διαφημιζόμενων χρησιμοποιώντας λογιστικά σημειώματα και όχι ως είθισται εξοφλητικές αποδείξεις. Δεν συναρτάται άμεσα με τα δεδομένα των αξιών των υπολοίπων λογαριασμών που τηρεί στα βιβλία του Ο(λογαριασμούς δαπανών λειτουργίας, μισθοδοσίας, ληφθέντων υπηρεσιών κ.α).

-Οκατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εξέδωσε Τ.Π.Υ. για διαφημίσεις διαφόρων ειδών. Ενδεικτικά αναφέρονται τα παρακάτω είδη διαφήμισης: πινακίδες διαστάσεων 0,80 εκ X 3 μέτρα, 2 εκ X 1 μέτρο, 2 μέτρα X 3 μέτρα, 1 μέτρο X 3 μέτρα, 1 μέτρο X 4 μέτρα, πινακίδες στον ηλεκτρονικό πίνακα αποτελεσμάτων, κυλιόμενες πινακίδες διαφόρων διαστάσεων, πινακίδες πίσω από το ηλεκτρονικό ταμπλό, επιδαπέδιες αυτοκόλλητες στον αγωνιστικό χώρο διαφόρων διαστάσεων, διαφημίσεις σε ρουχισμό ανδρικών και γυναικείων ομάδων σε διαφορετικά μέρη του ρουχισμού (σορτς, παντελονάκι), διαφημίσεις μόνο σε φανέλα ή σορτς ανδρικής και γυναικείας ομάδας, πινακίδες με τρίποδα, διαφημιστικά πανό. Τα παραπάνω είδη αφορούν σε διαφημίσεις τόσο για την ανδρική όσο και την γυναικεία ομάδα βόλεϊ του συλλόγου, οι οποίες τιμολογούνται διαφορετικά λόγω του αριθμού φιλάθλων που προσελκύουν και των διαφορετικών κατηγοριών πρωταθλημάτων στις οποίες αγωνίζονται οι ομάδες (κατά τα έτη 2003 & 2004 η γυναικεία ομάδα αγωνιζόταν στην κατηγορία Α2). Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και των συμφωνητικών που εξέδωσε ο....., δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθούν επακριβώς και κατά συνέπεια με ασφάλεια, ελάχιστα ποσά ανά ελεγχόμενη χρήση, με τα οποία τιμολογείται κάθε συγκεκριμένο είδος διαφήμισης, για τους αγώνες τόσο της ανδρικής, όσο και της γυναικείας ομάδας, επειδή όπως αναφέρθηκε αναλυτικά παραπάνω, ο ΓΣτιμολογούσε τις διαφημίσεις χωρίς να ακολουθεί κάποια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική ανά είδος διαφήμισης,

αλλά εξέδιδε παραστατικά προς τους διαφημιζόμενους πελάτες του, ενδεχόμενα ανάλογα με την αξία που αυτοί επιθυμούσαν.

-Για να εξαχθούν ασφαλή και αξιόπιστα συμπεράσματα ως προς την πολιτική τιμολόγησης των διαφημίσεων του σε σχέση με άλλους συλλόγους, πρέπει να υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία (τιμοκατάλογοι) με άλλες ίδιες δυναμικότητας ομάδες, οι οποίες δραστηριοποιούνται στο ίδιο άθλημα και τα οποία να περιλαμβάνουν - αναφέρουν τιμές για τα είδη διαφημίσεων που τιμολόγησε οτόσο για τις ανδρικές όσο και για τις γυναικείες διοργανώσεις. Τα συγκριτικά στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων που υπάρχουν στην διάθεση του ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ενδεικτικά – πληροφοριακά, επειδή αφορούν σε αθλητικά σωματεία τα οποία δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά αθλήματα (ΚΑΕ ΠΑΟΚ μπάσκετ) ή αφορούν σε ομάδα του ίδιου αθλήματος αλλά σημαντικά μικρότερης δυναμικότητας (ΑΣ ΠΑΟΚ). Είναι προφανές ότι δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ ΠΑΟΚ ως συγκριτικό στοιχείο για τις διαφημίσεις που τιμολόγησε οεπειδή αφορά σε διαφημίσεις για διαφορετικό άθλημα, το οποίο παρακολουθεί πολύ μεγαλύτερος – σε σχέση με τον- αριθμός φιλάθλων τόσο στο γήπεδο (η ομάδα καλαθοσφαίρισης του ΠΑΟΚ αγωνίζεται στο ΠΑΟΚ Sports Arena χωρητικότητας 8.142 θέσεων σε αντιδιαστολή με τοντα τιμολόγια του οποίου αναγράφουν διαφήμιση για αγώνες βόλεϊ στο μόλις 800 θέσεωνγήπεδο ή στο 2443 θέσεωνκλειστό γυμναστήριο) όσο και στις – πολύ συχνότερες σε σχέση με το βόλεϊ – τηλεοπτικές μεταδόσεις. Επίσης ο τιμοκατάλογος διαφήμισης της ΚΑΕ ΠΑΟΚ δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συγκριτικό στοιχείο επειδή - λόγω διαφορετικής διαρρύθμισης των γηπέδων μπάσκετ και βόλεϊ - περιλαμβάνει διαφορετικά είδη διαφήμισης από αυτά του(π.χ. επιδαπέδια ρακέτας, κέντρου, βολών, τριπόντου), επειδή δεν αναφέρονται συγκεκριμένες τιμές ανά είδος διαφημιστικής πινακίδας ή πανώ, ανάλογα με τις διαστάσεις του και επειδή αφορά σε αγώνες μόνο για την ανδρική ομάδα μπάσκετ του ΠΑΟΚ και δεν περιλαμβάνει στοιχεία για γυναικείες ομάδες, οι διαφημίσεις των οποίων τιμολογούνται σημαντικά χαμηλότερα λόγω μικρότερου αριθμού φιλάθλων.

Επίσης δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί ο τιμοκατάλογος διαφήμισης του ΑΣ ΠΑΟΚ επειδή α) αφορά σε ομάδα του ίδιου αθλήματος αλλά σημαντικά μικρότερης δυναμικότητας και με μικρότερο αριθμό φιλάθλων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις από τον....., χωρίς συμμετοχή σε μεγάλες ευρωπαϊκές οργανώσεις και β) αναφέρονται τιμές διαφημιστικής πινακίδας χωρίς να διαφοροποιούνται ανά συγκεκριμένο είδος διαφήμισης (τιμές για αγώνες ανδρικών και γυναικείων ομάδων, διαφορετικές διαστάσεις πινακίδων, κυλιόμενες πινακίδες, επιδαπέδιες, διαφήμιση σε ρουχισμό κτλ) γ) δεν αναφέρονται τιμές διαφήμισης για τις ελεγχόμενες αθλητικές περιόδους 2003-2004 & 2004-2005.

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. στις οποίες ορίζεται ότι « Η

Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1074/13: «Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων για μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώνονται οι παραβάσεις αυτές και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν. Με την κλήση αυτή θα καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του.

Επειδή, ως ανωτέρα βία νοείται το παρακωλυτικό τηρήσεως της προθεσμίας γεγονός που ήταν απρόβλεπτο και δεν μπορούσε, στην συγκεκριμένη περίπτωση, να αποτραπεί ούτε με ενέργειες άκρας επιμέλειας και σύνεσης ,συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος αδυνατούσε να επιμεληθεί των υποθέσεων του είτε αυτοπροσώπως ,είτε δι' άλλου προσώπου(ΣΤΕ 2977/95 ΔΔικ 1997/330,στε 120/2004,ΑΠ Ολλομ.29/92 ΔΔικ 1992/803).

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα στην επιστήμη και τη νομολογία υποκειμενική θεωρία ,ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, τον οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί ακόμη και με μέτρα εξαιρετικής επιμέλειας και ενδιαφερομένου ,συνεπεία δε του γεγονότος αυτού, παρακωλύθηκε απολύτως η άσκηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου μέσα στη νόμιμη προθεσμία(ΣΤΕ 2977/1995) .

Επειδή, λόγος ανωτέρας βίας μπορεί να θεωρηθεί και η ασθένεια του διαδίκου που έχει ως συνέπεια να καταστεί αδύνατο τόσο να ενεργήσει ο ίδιος όσο και να ειδοποιήσει τον πληρεξούσιο δικηγόρο να προβεί στην ενέργεια αυτή (ΣΤΕ 5431/1996,5166/1987)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η ανωτέρα βία είναι μια χρήσιμη ένσταση, αλλά θα πρέπει να προβάλλεται με σύνεση και μέτρο, εξαιτίας και του εξαιρετικού χαρακτήρα της και των γεγονότων τα οποία πραγματικά βρίσκονται εκτός της σφαίρας επιρροής μας, διότι διαφορετικά "εκπίπτει "σε μία προσπάθεια αποφυγής της προσωπικής μας ευθύνης, η οποία –προσωπική ευθύνη-είναι και πρέπει να είναι ο κανόνας.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ'αριθμ.πρωτ..... συστημένη επιστολή το υπ'αριθμ..... σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν.4174/13-κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999) στο οποίο περιγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και η προσφεύγουσα εταιρία είχε τη δυνατότητα εντός του ορισμένου χρονικού διαστήματος των 20 ημερών από την παραλαβή της συστημένης επιστολής (εντός 15 ημερών από την αποστολή της) να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της, εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης μη καταλειπόμενης

οποιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.....»

Επειδή, στο άρθρο 30§4 του ΠΔ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

...στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν».

Επειδή, στο άρθρο 30§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α).....β).....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, σύμφωνα με την ΠΟΛ1087/2005 ορίζεται ότι: « Στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικίες διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του

άρθρου 10 του Ν.3296/04 εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν.2238/94 ,επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής».

Επειδή, στο άρθρο 32§1,2 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα 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.Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/84, 701/2001)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Περαιτέρω, με την ΣΤΕ 1163/2012 έχει κριθεί ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, **χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας**, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή **εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία....** Η εφαρμογή αυξημένου συντελεστού καθαρού κέρδους ισοδυναμεί, κατ' ουσίαν, με κύρωση, που δικαιολογείται από την φύση και την σοβαρότητα των παραβάσεωνη προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους δεν επιβάλλεται ως κύρωση, αλλά αντανakλά την αυξημένη δυσχέρεια προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωσή του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος απουσιάζουν. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφ' όσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοσή τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογούμενου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, απαιτείται, όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση της κατοικίας του φορο. **Εξάλλου, από την παράλειψη του υποχρέου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του.** Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο

κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου είναι εξαιρετικώς δυσχερής, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 1038/2011).

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣΤΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣΤΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§2 του Ν.4174/2013: «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)..... β) γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι κοινοποιήσεις των προσκλήσεων – αιτημάτων παροχής πληροφοριών (.....) συντελέστηκαν νομότυπα (με συστημένες επιστολές) .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4174/13: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία

της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) **Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, μετά από τις με αριθμ.πρωτ..... καιπροσκλήσεις, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2006, με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την ολοκλήρωση του ελέγχου και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και συνεπώς, στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι προαναφερόμενες διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων και καθαρών κερδών της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση 2007.

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.4337/13 ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και φόρων, συμβάλλει στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, επιβάλλει για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας και εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας με τον οποίο επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) : «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 : «.....3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) **Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και**

τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος 6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία. 7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή».

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή στις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « 1. **Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί,** εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή, εν προκειμένω, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η με αριθμ.πρωτοκ.προσκλήσεις για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007, αλλά ωστόσο δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των αγορών – δαπανών της κρινόμενης χρήσης μέχρι την κοινοποίηση των οριστικών φύλλων ελέγχου και εξ αυτού του λόγου ορθώς οι αγορές και οι δαπάνες δεν λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στο Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας
.....και την επικύρωση της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού
προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.) - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007

Κύριος φόρος	436.621,20
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	523.945,44
Σύνολο φόρου για καταβολή	960.566,64

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 .