



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη 1745

Αριθμός απόφασης: 30/12/2016

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων και διεύθυνση έδρας επί της οδού κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 ε) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 στ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 ζ) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2003 η) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004 θ) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2005 ι) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2003 ια) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004 ιβ) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις από απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 14.371,37 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 17.245,64 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 31.617,01 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 18.944,89 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 22.733,86 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 41.678,76 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 46.500,24 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 55.800,64 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 102.300,53 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 11.690,28 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 14.028,34 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 25.718,62 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 16.551,69 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 19.862,03 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 36.413,72 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 34.962,51 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 41.955,01 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 76.917,52 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 22.118,40 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 26.144,64 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 67.852,95 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 16.384,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 19.366,40 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 50.261,45 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 από την Δ.Ο.Υ. με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./16-08-2010 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. καθώς και η με ημερομηνία θεώρησης 08/05/2015 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της παραπάνω Δ.Ο.Υ. προς την Δ.Ο.Υ., που αφορά σε τακτικό έλεγχο στην Ανώνυμη Εταιρία «» με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....» στα ανέλεγκτα οικ. έτη 2003-2008 (χρήσεις 2001-2007).

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε, ότι η εταιρία με την επωνυμία «» με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια σε πλήθος επιχειρήσεων και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις. Μεταξύ των ληπτριών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2003 έως και 2005 είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχ/ση, η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 40.960,00 € πλέον ΦΠΑ 7.372,80 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, στη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 48.416,00 € πλέον ΦΠΑ 8.714,88 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 και δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 125.653,63 € πλέον ΦΠΑ 22.617,65 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 με εκδότρια την ανώνυμη εταιρία «» με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2003

Η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.), εκδόσεως της επιχ/σης «» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 40.960,00 € πλέον ΦΠΑ 7.372,80 όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ. Π.	.....	03.03.2003	7.060,00	1.270,80	8.330,80
2	Τ. Π.	.....	04.03.2003	5.955,00	1.071,90	7.026,90
3	Τ. Π.	.....	22.04.2003	4.725,00	850,50	5.575,50
4	Τ. Π.	.....	22.04.2003	6.025,00	1.084,50	7.109,50
5	Τ. Π.	.....	23.04.2003	5.425,00	976,50	6.401,50
6	Τ. Π.	.....	24.04.2003	5.597,50	1.007,55	6.605,05
7	Τ. Π.	.....	25.04.2003	6.172,50	1.111,05	7.283,55
ΣΥΝΟΛΟ				40.960,00	7.372,80	48.332,80

ΧΡΗΣΗ 2004

Η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 48.416,00 € πλέον ΦΠΑ 8.714,88 όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	.....	18.11.2004	8.221,00	1.479,78	9.700,78
2	Τ.Δ.Α.	.....	22.11.2004	14.050,00	2.529,00	16.579,00
3	Τ.Δ.Α.	.....	23.11.2004	7.605,00	1.368,00	8.973,90
4	Τ.Δ.Α.	.....	24.11.2004	13.590,00	2.446,20	16.036,20
5	Τ.Δ.Α.	.....	29.11.2004	4.950,00	891,00	5.841,00
ΣΥΝΟΛΟ				48.416,00	8.714,88	57.130,88

ΧΡΗΣΗ 2005

Η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης «» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 125.653,63 € πλέον ΦΠΑ 22.617,65 όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Δ.Α.	.....	04.01.2005	7.350,00	1.323,80	8.673,00
2	Τ.Δ.Α.	.....	05.01.2005	7.800,00	1.404,00	9.204,00
3	Τ.Δ.Α.	.....	11.01.2005	12.382,60	2.228,87	14.611,47
4	Τ.Δ.Α.	.....	12.01.2005	11.862,45	2.135,24	13.997,69
5	Τ.Δ.Α.	.....	20.01.2005	7.996,45	1.439,36	9.435,01
6	Τ.Δ.Α.	.....	21.01.2005	1.946,70	350,41	2.297,11
7	Τ.Δ.Α.	.....	22.01.2005	8.160,60	1.468,91	9.629,51
8	Τ.Δ.Α.	.....	24.01.2005	901,00	162,18	1.063,18
9	Τ.Δ.Α.	.....	17.02.2005	10.080,00	1.814,40	11.894,40
10	Τ.Δ.Α.	.....	18.02.2005	10.920,00	1.965,60	12.885,60
11	Τ.Δ.Α.	.....	19.02.2005	9.310,00	1.675,80	10.985,80
12	Τ.Δ.Α.	.....	21.02.2005	5.390,00	970,20	6.360,20
13	Τ.Δ.Α.	.....	10.05.2005	8.085,00	1.536,15	9.621,15
14	Τ.Δ.Α.	.....	11.05.2005	7.578,75	1.439,96	9.018,71

15	Τ.Δ.Α.	.....	12.05.2005	4.708,00	894,52	5.602,52
16	Τ.Δ.Α.	.....	14.05.2005	5.158,40	980,10	6.138,50
17	Τ.Δ.Α.	.....	17.05.2005	6.023,68	1.144,50	7.168,18
ΣΥΝΟΛΟ				125.653,63	22.617,65	148.271,28

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών-ανεπαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η εταιρία καλόπιστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές. Καταβολή στον φερόμενο εκδότη ολόκληρου του αντιτίμου πλέον ΦΠΑ και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.
- 3) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία/εφαρμογή του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου. Εφαρμογή της ευμενέστερης νομολογίας και προσδιορισμός του προστίμου του ΦΠΑ σε ποσοστό 50% επί του φόρου διαφοράς.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί Παραγραφής του δικαιώματος του δημόσιου για έκδοση πράξεων

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής (ΠΟΛ 1142/2016) και συγκεκριμένα ορίζεται ότι : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις είτε του άρθρου 84 παρ.4 του Ν. 2238/1994 εντός της αρχικής δεκαετούς προθεσμίας σωρευτικά με τη διαπίστωση φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (Ν. 4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ.3 και για τις δεκαετούς παραγραφής προθεσμίες του άρθρου 84 παρ.4 που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή την 1-1-2014 (χρήσεις 2003 και μετά). Επομένως η δεκαετής προθεσμία παραγραφής για τις χρήσεις 2003 έως 2007 καθίσταται εικοσαετής. (Φορτσάκης, Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦορΝ, 2015, Τόμος 1559, σελ. 484, 488επ).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών και η από 08/05/2015 συνημμένη Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., όπου διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 και δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 με εκδότρια την ανώνυμη εταιρία «» με ΑΦΜ, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 3 και 66 παρ. 1 του Ν. 4174/2013) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί πλημμελούς εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, λόγω του ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η προσφεύγουσα καλόπιστη και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα των ληφθέντων στοιχείων

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής

της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «πλημμελούς εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «ανεπαρκούς αιτιολογίας» των προσβαλλόμενων πράξεων, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

-Η εκδότρια επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, επειδή από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, της στέρησης επαγγελματικής εγκατάστασης και χωρίς οργανωτική δομή, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει το μεγάλο όγκο συναλλαγών που δήλωσε η ίδια τις χρήσεις 2001 και 2002 και που δηλώθηκε από τρίτους τις χρήσεις 2001 έως και 2005, σύμφωνα με τις δηλώσεις του άρθρου 20 ΚΒΣ. Πιο συγκεκριμένα η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

α. Το γεγονός ότι δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση για την εκδότρια εταιρεία.

β. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

γ. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ.

δ. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών παρά μόνο τα έτη 2001 και 2002, στις οποίες δήλωσε μεγάλες αγορές με κύρια προμηθεύτρια την, μέλος ΔΣ της εκδότριας. Η τελευταία κατά δήλωσή της δεν είχε καμία επαγγελματική δραστηριότητα, ούτε είχε στην κατοχή της βιβλία και στοιχεία, ενώ η έδρα που είχε δηλώσει ήταν ένα ερειπωμένο και εγκαταλειμμένο κτίριο.

ε. Η σύσταση της εκδότριας επιχείρησης έγινε ως οικογενειακή επιχείρηση για να έχει νομιμοφανές πρόσωπο ενώ τα μέλη της έχουν δηλώσει ότι δεν έχουν καμία σχέση με την εταιρεία και ότι η εταιρεία δεν είχε ποτέ κάποια δραστηριότητα

στ. Η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου δεν λειτούργησε ποτέ.

ζ. Σύμφωνα με τις απαντήσεις ΔΑΠ για τους προμηθευτές της εκδότριας από άλλες Δ.Ο.Υ διαπιστώθηκε ότι τα αγαθά που προμηθεύτηκαν ήταν υφάσματα και νήματα. Σύμφωνα με το αρχείο Μητρώου της Δ.Ο.Υ. δεν έχει δηλωθεί από την εκδότρια τέτοιου είδους δραστηριότητα ήτοι εμπόριο υφασμάτων και νημάτων παρά μόνο χονδρικό εμπόριο εσωρούχων και κατασκευή πλεκτών ειδών. Επίσης λόγω έλλειψης έδρας ήταν αδύνατο να αποθηκεύει και να εμπορεύεται τα εν λόγω αγαθά.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη και μόνο νομότυπα υφίσταται χωρίς ουσιαστικά να έχει δραστηριότητα. Η θεώρηση φορολογικών στοιχείων έγινε με σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την κάρπωση των αναλογούντων φόρων ιδιαίτερα του ΦΠΑ και κατ' επέκταση του φόρου εισοδήματος από τους λήπτες των στοιχείων αυτών. Ιδιαίτερα η έκδοση φορολογικών στοιχείων έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθούν με αυτά οι λήπτριες επιχειρήσεις οι οποίες τα χρησιμοποιούν με το δεδομένο μάλιστα ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης αξίας καταχωρώντας τα στα λογιστικά βιβλία, δημιουργώντας την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ και επιτυγχάνοντας έτσι την μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φόρου και την μείωση των κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, από την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ. που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται η λήπτρια δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία της αντισυμβαλλομένης - εκδότριας των φορολογικών στοιχείων. **Η φύση των συγκεκριμένων συναλλαγών προϋποθέτει άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης, παραγγελία και μεταφορά των ειδών, επίβλεψη, εξόφληση αντιτίμου) στο πλαίσιο της οποίας θα ήταν αδύνατον να μην δημιουργηθούν στην ελεγχόμενη υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα της συναλλαγής.**

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων

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, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

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, η δημόσια 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, νομολογιακά (ΟλΣτΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού, τον δε νομοθέτη να λαμβάνει υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, αντικειμενικά κριτήρια και ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

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

εμπíπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων 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.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του_φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, εν προκειμένω οι παραβάσεις της λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων καταλογίστηκαν σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του ν.2523/97, του άρθρου 68 παρ 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ 3 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 6 του ν.2523/1997, οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και του δικαίου συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης ερμηνείας/εφαρμογής του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου και συγκεκριμένα του προστίμου ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να προσδιοριστεί σε ποσοστό 50% επί του φόρου διαφοράς

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του **αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013** «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013** «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά,

εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Κατά το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

« Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013** «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των

παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «*Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων*».

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

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας «» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	14.371,37
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	17.245,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	31.617,01 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	18.944,89
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	22.733,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	41.678,76 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	46.500,24
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	55.800,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	102.300,53 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	11.690,28
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	14.028,34
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	25.718,62 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	16.551,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	19.862,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	36.413,72 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	34.962,51
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	41.955,01
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	76.917,52 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	40.960,00 X 40% = 16.384,00 €
Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	48.416,00 X 40% = 19.366,40 €
Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	125.653,63 X 40% = 50.261,45 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	7.372,80 X 3 = 22.118,40 €.
Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	8.714,88 X 3 = 26.144,64 €.
Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	22.617,65 X 3 = 67.852,95 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).