



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

Θεσσαλονίκη, 29/12/2016

Αριθμός απόφασης:1721

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

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.

1. 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** του συνεταιρισμού, **ΑΦΜ**, κατά των με αριθμ. α) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/13, χρήσης 2016, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και δ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/9, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις με αριθμ. α) οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/13, χρήσης 2016, β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 και δ) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/9, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 των οποίων ζητείται η ακύρωση και των οικείων εκθέσεων ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Σύμφωνα με την από/13 έκθεση ΚΒΣ του ΣΔΟΕ η οποία διαβιβάστηκε με αριθμό πρωτ./26.02.14 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε στην Δ.Ο.Υ., ο αγροτικός-δασικός συνεταιρισμός .. με ΑΦΜ ζήτησε και έλαβε για τη χρήση 2007 **ένα εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «. . .», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 132.062,00 άνευ Φ.Π.Α. για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.**

Το προαναφερόμενο Τ.Π.Δ.Α 4207/13.04.2007 αφορά αγορά παγίων από τον προσφεύγοντα ως κάτωθι:

α) Μηχανισμοί Μετατόπισης Ξυλείας Η.Σ 304 (2 τεμάχια) καθαρής αξίας 29.348,00 ευρώ.

β) Μηχανισμοί Μετατόπισης Ξυλείας Η.Σ 306 (2 τεμάχια) καθαρής αξίας 58.614,00 ευρώ

γ) Μηχανισμός φόρτωσης Ξυλείας καθαρής αξίας 44.020,00 ευρώ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 132.062,00 ευρώ , άνευ Φ.Π.Α.

Κατόπιν των παραπάνω η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. για την λήψη του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου από τον προσφεύγων συνεταιρισμό, αξίας 132.062,00 ευρώ, την οποία ο προσφεύγων συνεταιρισμός αποδέχθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ...../23.05.2014 δήλωση αποδοχής.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την λήψη του παραπάνω εικονικού φορολογικού στοιχείου και την μη διαφύλαξη – μη επίδειξη στον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων καθώς και τη μη διαφύλαξη του βιβλίου εσόδων - εξόδων έκρινε τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα συνεταιρισμού ανακριβή για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2007-31.12.2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, καθώς οι διαπιστωθείσες πράξεις κατέστησαν αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα, εφαρμόζοντας τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 30 § 2, περ γ' του ν. 2238/94, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών

• **Με την με αριθμ..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/13** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο ποσού **2.500,00€** για τη Μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση των βιβλίων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 του Ν.4308/2014, 13, 14, 24 και 54§1 περ.η' του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ.ε'.

• **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 - 31/12/2007), κύριος φόρος ποσού 191,09€, πλέον πρόσθετος φόρος 229,31€, ήτοι συνολικό ποσό **420,40€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .

• **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007 φόρος ποσού 25.360,04€, πλέον πρόσθετος φόρος 30.432,05€, ήτοι συνολικό ποσό **55.792,09€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εκροών και εισροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

• **Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο ποσού 75.275,34€, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Η χρήση 2007 έχει παραγραφεί για επιβολή φόρων και προστίμων και νομίμως καταστράφηκε το βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- 2) Δεν υπήρχε πλήρης αιτιολογία στο σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο παρέπεμπε στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ .
- 3) Είναι αντισυνταγματικός ο νόμος για τις επιτροπές 70 Α και 70Β του Ν.2238/94.

- Η ενδικοφανής διαδικασία έπρεπε να περιλαμβάνει το στοιχείο της προφορικότητας, την υποβολή υπομνημάτων και συμπληρωματικών στοιχείων σε ανοιχτή συνεδρίαση ώστε να διασφαλίζεται το αδιάβλητο της Δίκαιας Δίκης αλλά και της κλήσεως του διοικούμενου προς ακρόαση.
 - Μέλη της επιτροπής είναι φοροτεχνικοί υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών χωρίς την συμμετοχή δικαστικού λειτουργού ή επιθεωρητών ή μέλη κάποιας επαγγελματικής οργάνωσης ώστε να εξασφαλίζεται η αντικειμενικότητα και η αμεροληψία της κρίσεως.
- 4) Οι διατάξεις του ν.2859/2000 περί ΦΠΑ που επιτρέπουν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στην φορολογία του ΦΠΑ εφαρμόζονται κατά παράβαση της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του συμβουλίου
- 5) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ισότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για την χρήση 2007, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για τη χρήση 2007, 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.....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2

του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/00: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/00: Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και

απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου καθώς και η παράγραφος 2 του άρθρου 57 σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ν.2859/00, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο της χρήσης 2007. Ως εκ τούτου, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, η εν λόγω χρήση 2007 δεν έχει παραγραφεί και τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντα συνεταιρισμού φυλάσσονται μέχρι την παραγραφή της εν λόγω χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα συνεταιρισμού περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και μη υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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, 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3.

Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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, 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, 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, στις από εκθέσεις ελέγχου άρθρου 54 ν.4174/13, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. που εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

➤ Η προέλευση των μηχανημάτων-εργαλείων που φέρεται να έχουν αγοραστεί με το ΤΠ, είναι είτε ανακατασκευασμένα παλιά μηχανήματα, είτε δανεισμένα μηχανήματα από τρίτους για να ξεπεραστεί ο σκόπελος τη αυτοψίας, αλλά σε καμία περίπτωση δεν είναι καινούργια μηχανήματα αλλά ούτε και ποτέ αγοράστηκαν από την και για αυτό άλλωστε στην πραγματικότητα δεν πληρώθηκαν ποτέ.

Ο προσφεύγων στον φάκελο τον οποίο υπέβαλε στις δημόσιες υπηρεσίες, με σκοπό να εμφανίσει ως πραγματική τη συμμετοχή του στο επενδυτικό πρόγραμμα, κατέθεσε δύο πλαστά καταθετήρια της Τράπεζας με ημερομηνίες 22.02.2007 και 11.04.2007 και αντίστοιχες αξίες 62.162,00€ και 69.900,00€, ήτοι συνολικά 132.062,00€, όπως προκύπτει από σχετική αναφορά της Επιτροπής Ελέγχου, Παρακολούθησης και Παραλαβής έργων του Μέτρου 2.2 (του Ε.Π.Α.Α-Α.Υ 2000-2006) με ημερομηνία 29-11-2007 και το συνημμένο σε αυτήν έγγραφο της Τράπεζας.

➤ όσον αφορά και τον δεύτερο τρόπο εξόφλησης προσφεύγοντα, σύμφωνα με τη με αριθμό/2013 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας ως παραστατικά εξόφλησης για το ανωτέρω τιμολόγιο της εταιρίας με την επωνυμία «. . .» ο προσφεύγων συνεταιρισμός παρέδωσε δύο καταθετήρια της «.» αξίας 103.000,00 ευρώ και 29.062,00 ευρώ με ημερομηνία κατάθεσης την 21.01.2008, για τα οποία αναφέρονται σύμφωνα με τη με αρ. υπόθεσης 5838/2013 έκθεση Κ.Β.Σ της ίδια υπηρεσίας τα εξής: «.....και τα δύο ως άνω καταθέσεις του και του . . είναι ανύπαρκτες καθότι έγιναν με τα χρήματα που αναλήφθηκαν στις 10.24 από το κατάστημα της Ν. . . και τον ατομικό λογαριασμό του (στον οποίο είχαν μεταφερθεί από τον εταιρικό του) και όχι με χρήματα των ιδίων των «καταθετών» στοιχείο που επιβεβαιώθηκε και από την ως άνω αναγραφείσα παρατήρηση του ταμιά στο παραστατικό των 29.062,00 ευρώ αλλά και από την ταυτόχρονη παρουσία καταθέτη και . . του . στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα.»

Επειδή, όπως προκύπτει αδιαμφισβήτητα από το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων που παρατέθηκαν παραπάνω από την με ημερομηνία σύνταξης έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, αποδεικνύεται με επαρκή αιτιολογία η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα 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.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) και ήδη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) κατά το άρθρο 59 του Π.Δ. 111/2014, που αρχικά συστήθηκε ως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70Β' του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α'

του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και πλέον λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η διάταξη του β' εδ. της παρ. 8 του άρθρου 63 ΚΦΔ, προβλέπει ότι: «Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη», καθώς και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63 ΚΔΔ/μίας, ορίζουν ότι: «Στις περιπτώσεις που από το νόμο προβλέπεται, κατά της πράξης ή της παράλειψης, διοικητική προσφυγή, η οποία ασκείται, μέσα σε ορισμένη προθεσμία, ενώπιον του ίδιου ή ιεραρχικώς προϊσταμένου ή άλλου ειδικώς κατεστημένου, οργάνου, και συνεπάγεται τον έλεγχο της πράξης ή της παράλειψης κατά το νόμο και την ουσία (ενδικοφανής προσφυγή), το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή. Αν κατά της πράξης ή της παράλειψης προβλέπονται από το νόμο περισσότερες από μία διαδοχικές ενδικοφανείς προσφυγές, το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την τελευταία ενδικοφανή προσφυγή. Το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης κατά της οποίας προβλέπεται από το νόμο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ...». Με τη θέσπιση του υποχρεωτικού –πριν από τη προσφυγή στα δικαστήρια- ενδικοφανούς σταδίου ο επιδιωκόμενος σκοπός του νομοθέτη είναι η επιτέλεση λειτουργίας προελέγχου των προσβαλλόμενων πράξεων από την Διοίκηση πριν την προσφυγή του φορολογούμενου στα δικαστήρια. Συγκεκριμένα σκοπεύει να δώσει στη Διοίκηση την ευκαιρία, βάσει των συγκεκριμένων αιτιάσεων του φορολογούμενου, να επανεξετάσει τη φορολογική υπόθεση, να διορθώσει τα τυχόν λάθη της και να επιτευχθεί με τρόπο σύντομο, απλό και οικονομικό η επίλυση της φορολογικής διαφοράς εξωδικαστικά με απώτερο επιδιωκόμενο στόχο την τελική αποσυμφόρηση των δικαστηρίων.

Κατά πάγια δε αρχή του Διοικητικού Δικαίου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Κ.Δ.Δ/σίας, ενδικοφανής προσφυγή είναι η προσφυγή την οποία ο νόμος έχει διαμορφώσει κατά ανάλογο τρόπο προς το ένδικο μέσο, με την διαφορά ότι εγείρεται ενώπιον διοικητικού οργάνου και όχι δικαστηρίου, την προβλέπει ρητά, καθορίζει προθεσμία ασκήσεως της, το όργανο στο οποίο υποβάλλεται καθώς και την διαδικασία που ακολουθείται, με αυτήν δε παρέχεται μείζων προστασία στον πολίτη, καθόσον με αυτή επιτυγχάνεται και ο κατά ουσία έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξεως.

Με την σύσταση, λοιπόν, της Υπηρεσίας αυτής επιδιώχθηκε αρχικά η κατά το δυνατόν αποφόρτιση των διοικητικών Δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στη σύντομη προθεσμία των εκατό είκοσι (120) ημερών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής. Δηλαδή, σκοπός είναι με την υποχρεωτική υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από τη δικαστική :

1. αφενός να επιλύονται όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και
2. αφετέρου να λειτουργεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης –πλέον Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών- ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις εκείνες που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, έτσι ώστε να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων, με αποτέλεσμα και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης.

Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί μια τελευταία ευκαιρία διαλόγου της Διοίκησης με τον διοικούμενο, μια τελευταία «συνάντηση» πριν την επέμβαση του δικαστή καθιστώντας την επίτευξη λύσης ταχύτερη και λιγότερο δαπανηρή για τον φορολογούμενο. Συγκεκριμένα, η κρίση επί της ενδικοφανούς προσφυγής συνεπάγεται νέο, διευρυμένο έλεγχο επί

της υπόθεσης με τη λήψη υπόψη και των ισχυρισμών του διοικούμενου, οι οποίοι μπορούν να διερευνηθούν άμεσα από το αρμόδιο διοικητικό όργανο (πρβλ Σωτ. Κ. Κυβέλος, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα 2013, σελ 127 επ.). Επομένως, σε καμία περίπτωση, δεν παρεμποδίζεται το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα της έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια.

Στα πλαίσια δε του ανωτέρω θεσμικού καθεστώτος της ενδικοφανούς προσφυγής διεξάγεται μια διαδικασία αντικειμενική και αμερόληπτη, που παρέχει εγγυήσεις ορθότητας των σχετικών κρίσεων καθώς η στελέχωση της ΔΕΔ γίνεται από πρόσωπα έμπειρα και ικανά που έχουν ορισθεί ειδικά από το νόμο για την άσκηση του διοικητικού επανελέγχου και διαθέτουν ειδικές γνώσεις επί του εξεταζόμενου αντικειμένου. Σύμφωνα δε και με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με την παράγραφο 7 του άρθρου 63 εισάγεται ρύθμιση [*Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*] που αποσκοπεί στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της κρίσης του προσωπικού της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (πλέον μετονομασθείσα σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), λαμβάνοντας ειδικά υπόψη την φύση των καθηκόντων και το εύρος των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας.

Επιπρόσθετα από τις γενικές αρχές του Διοικητικού Δικαίου προκύπτει ότι η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Στα πλαίσια της δε της αρχής της χρηστής διοίκησης επιβάλλεται στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 και σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας σύμφωνα με την οποία οι ενέργειες των οργάνων της Διοίκησης πρέπει όχι μόνον να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς.

Η αρχή της χρηστής διοίκησης εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις του άρθρου 7 Ν.2690/1999 (Κ.Δ/σίας) θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα και από τις καθιερούμενες απ αυτό εγγυήσεις υπέρ του πολίτη, καθώς και την αρχή της δίκαιης δίκης (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458).

Η αρχή της αμεροληψίας έχει ως σκοπό να αποκλείσει την μεροληψία και τα πραγματικά στοιχεία ή τα νομικά γεγονότα που θεμελιώνουν λόγο εξαίρεσης των διοικητικών οργάνων ή μέλους τούτων πρέπει να προκύπτουν σαφώς από τα στοιχεία του οικείου φακέλου, ενώ η νόμιμη όμως εκτέλεση των καθηκόντων τους, με τις εντεύθεν δυσარέσκειες ή δυσμενείς κρίσεις και καταστάσεις που προκύπτουν, δεν μπορεί να θεμελιώσει την έννοια της έχθρας, ούτε αποδεικνύεται μεροληπτική κρίση εφόσον έχει ορισθεί άλλο ελεγκτικό όργανο για την επανεξέταση της υπόθεσης όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις της ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε, όπως προκύπτει και από την νομολογία που επικαλείται ο προσφεύγων, η αμερόληπτη ή μεροληπτική στάση της Διοίκησης κρίνεται σε κάθε ιδιαίτερη περίπτωση –in concreto- και συνεπώς δεν μπορεί να τεκμηριωθεί μεροληπτική κρίση με τους αυθαίρετους και κακόβουλους ισχυρισμούς του που προδικάζουν την

κρίση και την ποιότητα του έργου της ΔΕΔ και για την τεκμηρίωση των οποίων χρησιμοποιεί έωλες πληροφορίες από τον τύπο την στιγμή που η Υπηρεσία μας –όπως κάθε δημόσια υπηρεσία άλλωστε- λειτουργεί βάσει κανόνων δικαίου σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας και σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να την χαρακτηρίζουν μεμονωμένα περιστατικά παράνομης συμπεριφοράς.

Επίσης, κι ενώ ο προσφεύγων επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή του ότι η ΔΕΔ θα έπρεπε να έχει δικαιοδοσίες Δικαστηρίου και να απαρτίζεται και από Δικαστές, στην συνέχεια της προσφυγής του και σε άλλο σημείο των ισχυρισμών του αυτοαναιρείται και καταφέρεται ευθέως κατά των Δικαστών, αμφισβητώντας ρητά την αμερόληπτη κρίση τους ισχυριζόμενος *ότι απορρίπτουν αυθαίρετα, αναιτιολόγητα και αδικαιολόγητα τα πάσης φύσεως ένδικα βοηθήματα που στρέφονται κατά του Ελληνικού Δημοσίου [...]* ενώ παρερμηνεύοντας, μια υποτιθέμενη ανακοίνωση της ένωσης Διοικητικών Δικαστών, της οποίας δεν παραθέτει την πηγή ούτε την ημερομηνία, καταλήγει στο αυθαίρετο και αστήρικτο συμπέρασμα ότι οι δικαστές καλούν *τους φορολογούμενους τους φορολογούμενους να προσφεύγουν στα δικαστήρια για τις φορολογικές διαφορές τους και δεν πρέπει να «απεμπολούν το δικαίωμα τους σε δικαστική προστασία».*

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενεργεί σύμφωνα με τις ανωτέρω συνταγματικές αρχές και Κανόνες Δικαίου εξετάζοντας ως εκ του νόμου εξουσιοδοτημένο όργανο τις αιτιάσεις των φορολογούμενων με σκοπό να διορθωθούν τυχόν λάθη ή παραλείψεις της Διοίκησης προκειμένου να επιτευχθεί εξωδικαστικά με απλό ή οικονομικό τρόπο η διοικητική διαφορά και να αποσυμφορηθούν τα Διοικητικά Δικαστήρια, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αυθαίρετοι και κακόβουλοι.

Αναφορικά δε με την βεβαίωση και την είσπραξη των καταλογιζόμενων ποσών από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 συνάγεται ότι με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό, εκτός αν υποβληθεί για αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής, οπότε στη συγκεκριμένη περίπτωση ο αιτών δεν έχει καμία απολύτως υποχρέωση καταβολής κι επομένως δίνεται στον φορολογούμενο δυνατότητα με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αίτησης αναστολής να διεκδικήσει την δυνατότητα μη καταβολής του αμφισβητούμενου φόρου

Θεσπίζοντας λοιπόν ο νομοθέτης την υποχρέωση για ποσοστό 50%, στάθμισε αφενός μεν τις συνέπειες από την καταβολή του ποσοστού αυτού για τον φορολογούμενο, αφετέρου δε την βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου από το προηγούμενο καθεστώς της προβεβαίωσης με την άσκηση δικαστικής προσφυγής ελάχιστου ποσοστού φόρου με αποτέλεσμα την άσκηση πληθώρας αβάσιμων προσφυγών με μόνο σκοπό την αποφυγή καταβολής του φόρου και την στέρηση εσόδων για το Δημόσιο για μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι την έκδοση απόφασης επί της προσφυγής αλλά και την άσκοπη υπερφόρτωση των διοικητικών δικαστηρίων (βλ. και την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4152/2013, βάσει του οποίου εισήχθη το άρθρο 70 Β' στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), και δια του οποίου προβλέφθηκε για πρώτη φορά η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για όλες τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της νεοσυσταθείσας Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης -πλέον Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών-, και σύμφωνα με την οποία *Η βεβαίωση και η είσπραξη του ως άνω οφειλόμενου ποσού (εννοεί το 50%) δεν θέτει εκποδών το δικαίωμα του φορολογούμενου να καταθέσει ενώπιον της Υπηρεσίας αίτημα αναστολής της πληρωμής που έχει βεβαιωθεί και οφείλεται, με την προϋπόθεση όμως ότι αυτή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη.)*

Επιπλέον όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας ακροάσεως

κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του και πριν από την έκδοση της απόφασης της Δ.Ε.Δ.,. επισημαίνουμε ότι η απόφαση της ΔΕΔ, ως εκδιδόμενη από οιονεί δικαιοδοτικό όργανο κατόπιν της συνολικής επανεξέτασης των αρχικών πράξεων στο πλαίσιο της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν συνιστά έναν καινούργιο καταλογισμό φόρου, για τον οποίο δεν έχει λάβει γνώση ο φορολογούμενος, αλλά καταλήγει στην διαμόρφωση της τελικής θέσης της Διοίκησης, την οριστική εκτελεστή διοικητική πράξη, η οποία ενσωματώνει σε κάθε περίπτωση τις αρχικές καταλογιστικές πράξεις, έτσι ώστε η συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται πλήρως, εφόσον έχει τηρηθεί η σχετική διαδικασία κατά το στάδιο της έκδοσης των αρχικών πράξεων.

Ειδικότερα δε, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών» από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι οι ισχυρισμοί του φορολογούμενου περί ακυροτήτων σχετικών με το άρθρο 63 Ν4174/2013 (ΚΦΔ) που αφορούν την διαδικασία και το όργανο εξέτασης των ενδικοφανών προσφυγών πρέπει να απορριφθούν εν όλω ως αόριστοι, έωλοι, αβάσιμοι, ανυποστήρικτοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, στην §1 του άρθρου 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, στην §1 περ. β΄ του άρθρου 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) 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 οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι « 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (Βλ.απόφ. ΣτΕ 117/2013) : «...το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του ΚΒΣ ...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία ΦΠΑ, εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 4 του Συντάγματος : « Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» Με την παραπάνω διάταξη συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιωδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος. Συνεπώς, υπό αυτήν την έννοια οι επιβαλλόμενοι φόροι δεν παραβιάζουν την αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι έχουν θεσπιστεί για λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 20 του Συντάγματος: « Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 78 του Συντάγματος: «1. 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 αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη μη απαλλαγή από το καθεστώς ΦΠΑ. Επίσης, δεν παραβιάστηκε η αρχή 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 προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασεως 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, 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, 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 παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της ισότητας και της εμπιστοσύνης του διοικούμενου, 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.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας με τους οποίους επικαλείται παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της κατάχρησης εξουσίας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός αποδέχθηκε την παράβαση της λήψης του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου με την υπ' αριθμ. πρωτ. δήλωση αποδοχής .

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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου 54 Ν.4174/13, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 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.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος συνεταιρισμού , **ΑΦΜ**

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

**1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ αρθρου 54 ν.4174/13 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
01/01/2007-31/12/2007**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2.500,00 €

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2008 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2007-31/12/2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων		764,35	764,35
	Της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό		191,09	191,09
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			229,31	229,31
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		420,40	420,40
	για επιστροφή			

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2007-31/12/2007

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	35.297,65	36.709,56	1.411,91
Αξία φορολογητέων εισροών	19.265,04	19.265,04	
Φόρος εκροών	5.148,90	5.417,16	268,26
Φόρος εισροών	5.508,12	5.148,90	-359,22
Πιστωτικό υπόλοιπο	359,22		-359,22
Φόρος που αντιστοιχεί στα εικονικά στοιχεία και εκπέσθηκε		25.091,78	25.091,78
Χρεωστικό υπόλοιπο		25.360,04	25.360,04
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		30.432,05	30.432,05
Σύνολο φόρου για καταβολή		55.792,09	55.792,09
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	359,22	359,22	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά			

**4. ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2007-31/12/2007**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 25.091,78 X 3 = 75.275,34 ευρώ.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

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 .