



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

Θεσσαλονίκη, 29/12/2016

Αριθμός απόφασης:1719

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.

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..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και του υπ'αριθμ.ΔΕΔ ΤΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 συμπληρωματικού υπομνήματος της επιχείρησης , ΑΦΜ , κατά των με αριθμ. α) και πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2001 και 2002 αντίστοιχα, β) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2002 και 2003 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002) αντίστοιχα, γ) και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα, δ) και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα.

4. Τις με αριθμ. α)και πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσεων 2001 και 2002 αντίστοιχα, β) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2002 και 2003 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002) αντίστοιχα, γ) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα, δ) και πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002 αντίστοιχα, 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 και του υπ'αριθμ.ΔΕΔ ΤΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016/14.12.2016 συμπληρωματικού υπομνήματος της επιχείρησης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου με το υπ'αριθμό πρωτ./01.11.12 έγγραφό του διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, που συνέταξε για το Γ. Σ. «..... » , ΑΦΜ , με την οποία διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση αποδέχτηκε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, στη διαχειριστική περίοδο 2001 & 2002 έκδοσης του » ΑΦΜΣυγκεκριμένα:

α) καταχώρησε στις δαπάνες της στην διαχειριστική περίοδο του 2001 , δύο (2) **μερικώς εικονικά τιμολόγια δαπανών διαφήμισης ως προς την αξία χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς** εικονικής του αξίας, με συνολική καθαρή αξία 20.000.000 δραχμές ή 29.347,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.600.000 δραχμές ή 5.282,46 ευρώ εκδόσεως του Γ. Σ. «.» - ΑΦΜ και συγκεκριμένα τα εξής:

A/A	Αρ.Παραστατικού	Ημ/νία έκδοσης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
1		21-09-2001	10.000.000 ΔΡΑΧΜΕΣ	1.800.000 ΔΡΑΧΜΕΣ
2		20-11-2001	10.000.000 ΔΡΑΧΜΕΣ	1.800.000 ΔΡΑΧΜΕΣ
ΣΥΝΟΛΑ			29.347,00€	5.282,46€

β) καταχώρησε στις δαπάνες της στην διαχειριστική περίοδο του 2002 , τρία (3) μερικώς εικονικά τιμολόγια δαπανών διαφήμισης ως προς την αξία χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας , με συνολική καθαρή αξία 30.000, 00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.400,00 ευρώ εκδόσεως τουκαι συγκεκριμένα τα εξής:

A/A	Αρ.Παραστατικού	Ημ/νία έκδοσης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
1		21/10/2002	10.000,00	1,800,00
2		22/11/2002	10.000,00	1,800,00
3		23/12/2002	10.000,00	1,800,00
ΣΥΝΟΛΑ			30.000,00€	5.400,00€

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τα οικονομικά έτη 2002 & 2003(χρήσεις 2001 και 2002), σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3259/2004 με την αποδοχή του με α/α 129323 /1 σημειώματος περαίωσης.

- **Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 πρόστιμο ποσού **5.869,40€** για Αποδοχή-λήψη και καταχώρηση δύο (2) **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** ως προς την αξία Τ.Π.Υ. (No 621 21/09/2001, 682 20/11/2001), άνω των 880,00€ έκαστο, με συνολική αξία **29.347,00 €** πλέον Φ.Π.Α. **5.282,46 €** έκδοσης του....., **χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: 2§1, 12§1, 18§9 Α 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με το αρ. 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις του αρθρ.7 παρ.3 περ.γ' του Ν.4337/2015.
- **Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 πρόστιμο ποσού **6.000,00€,για** Αποδοχή-λήψη και καταχώρηση τριών (3) **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** ως προς την αξία Τ.Π.Υ. (No 371B 21/10/2002, 417B 22/11/2002 & 464 B 23/12/2002), άνω των 880,00€ έκαστο, με συνολική αξία **30.000.00 €** πλέον Φ.Π.Α. **5.400,00 €** έκδοσης του.....**χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας**,παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: 2§1, 12§1, 18§9 ά 30§4γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με το αρ. 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις

- **Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2001 - 31/12/2001), κύριος φόρος ποσού 18.507,80€, πλέον τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ σε αυτά 934,52€,πλέον πρόσθετος φόρος 22.209,36€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ σε αυτά 1.121,44€, ήτοι συνολικό ποσό **42.773,12€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .
- **Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2002 - 31/12/2002), κύριος φόρος ποσού 17.224,62€, πλέον τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ σε αυτά 916,13€,πλέον πρόσθετος φόρος 20.669,55€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ σε αυτά 1099,36€, ήτοι συνολικό ποσό **39.909,65€**, 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 της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 - 31/12/2001, φόρος ποσού 12.205,96€, πλέον πρόσθετος φόρος 14.647,16€, ήτοι συνολικό ποσό **26.853,12€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.
- **Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 - 31/12/2002, φόρος ποσού 11.305,08€, πλέον πρόσθετος φόρος 13.566,10€, ήτοι συνολικό ποσό **24.871,18€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών 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 της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 πρόστιμο ποσού **15.847,38€**, δή το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.
- **Με την με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 πρόστιμο ποσού **16.200,00€**, δή το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και του συμπληρωματικού υπομνήματος που υπέβαλλε στην υπηρεσία μας ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίση της περί της μερικής εικονικότητας σε εκθέσεις άλλων οργάνων.
- 3) Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι αληθινές, έχουν πραγματοποιηθεί στο σύνολό τους και αντιστοιχούν στο ύψος των εκδοθέντων τιμολογίων.
- 4) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης.
- 5) Η κρίση περί μερικής εικονικότητας είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
- 6) Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων λόγω πλημμελούς αιτιολόγησης.
- 7) Η παράλειψη για να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία είναι υπαγόμενα στο ΦΠΑ και η μη αυτοτελής σύνταξη της έκθεσης ελέγχου συνιστούν νομική πλημμέλεια της οικείας καταλογιστικής πράξης.
- 8) Το δικαίωμα της έκπτωσης του ΦΠΑ δεν μπορεί να περιοριστεί.
- 9) Δεν εφαρμόστηκε η πρόβλεψη του νόμου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ στο 50%.
- 10) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων .
- 11) Κατάχρηση εξουσίας.
- 12) Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας.
- 13) Αρχή της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.
- 14) Παραβίαση της Αρχής της Χρηστής Διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο , τέταρτο και πέμπτο 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, 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 διαλαμβανομένων 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 επιτηδεύματία 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 Κ.Β.Σ., προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ.που εδράζονται επί της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου γιαη οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ..... με το υπ' αριθμ.πρωτ..... έγγραφο, βάσει των ο 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.

Επειδή, η οικονομική ζημία που υπέστη το Ελληνικό Δημόσιο από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε και αποδέχτηκε η προσφεύγουσα, με την καταχώρηση τους στα τηρούμενα φορολογικά της βιβλία συνίσταται αφενός στο ότι εμφάνισε διογκωμένες τις δαπάνες της και αντιστοίχως μειωμένα τα έσοδά της και ως εκ τούτου μειώθηκε ο φόρος εισοδήματος που έπρεπε να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο. Αφετέρου συμψήφισε το Φ.Π.Α των εκροών (πωλήσεων) με αυτό των εισροών (δαπανών) έτσι ώστε να

αποδώσει μειωμένο ποσό Φ.Π.Α στο Ελληνικό Δημόσιο, κατά το ποσό που αναλογεί στις αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε.

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

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί υπαρκτού των συναλλαγών και αβάσιμοι περί πλημμελούς αιτιολογίας και μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Ως προς τον έκτο, έβδομο και όγδοο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, γ) **δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. (όπως ισχύει με το άρθρο 8§1 & 5 του Ν. 3052/2002) Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα μ πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. **Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:** α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους .β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. **ε) Χρήση**

πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 ορίζονται : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών 2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας **ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά** με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μεικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μεικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη ».

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 32 παρ.2 του Ν.2238/94 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος- (όπως ισχύει από 14/12/2004 μετά τη δημοσίευση του Ν. 3296/2004). Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδουςΓια κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα , ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής **προσαυξάνεται κατά σαράντα (50%) τοις εκατό. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:**
α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών».

Επειδή 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 32 του ν.2238/94, καθώς έκρινε **ότι υφίσταται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων και των στοιχείων** της κρινόμενης χρήσης, επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ως ανωτέρω **είναι μεγάλης έκτασης καθώς η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2001 και 2002 ανέρχεται σε ποσοστό 6,10% και 7,31% αντίστοιχα (ενώ το ποσοστό μείωσης κερδών ανέρχεται σε 33,90% την χρήση 2001 και 43,57% την χρήση 2002) .**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η Δ.Ο.Υ....., επαναπροσδιόρισε το φόρο προστιθέμενης αξίας μη λαμβάνοντας υπόψη στον προσδιορισμό των εισροών το ΦΠΑ των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, η μη παράλειψη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων τα οποία είναι υπαγόμενα στο ΦΠΑ και ο μη περιορισμός της έκπτωσης του ΦΠΑ είναι αβάσιμοι.

Ως προς τον ένατο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, με την γνωμοδότηση 26/2001 του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι δεν μπορεί να υπάρξει ανάλογη εφαρμογή της μείωσης κατά 50% των προστίμων ΚΒΣ και στα πρόστιμα του ΦΠΑ, που επιβάλλονται στην περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας φορολογικών στοιχείων. Στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στο λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Δηλαδή, στην περίπτωση λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων, από τα οποία δεν μπορεί να αποδειχθεί το μέρος της εικονικής αξίας, το προαναφερόμενο πρόστιμο ΦΠΑ δεν μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), όπως αντιστοίχως ορίζεται, στην ανάλογη περίπτωση, για τα πρόστιμα του ΚΒΣ από τις διατάξεις της παραγράφου 10β, του άρθρου 5, του ν. 2523/97. Εγκ. ΠΟΛ. 1167/21-6-2001.

Σύμφωνα δε με το σκεπτικό της γνωμοδότησης ένα εικονικό ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο με βάση το οποίο ο υποκείμενος σε ΦΠΑ διενήργησε έκπτωση ή έλαβε επιστροφή φόρου **ως λήπτης αυτού**, μπορεί να είναι ή **καθ' ολοκληρία** εικονικό ή νοθευμένο ή **μερικώς** εικονικό ή νοθευμένο, **υπό την έννοια ότι, στην τελευταία αυτή περίπτωση, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας του φορολογικού στοιχείου που κρίνεται κατά το μέρος μόνον εικονική ή νοθευμένη**. Όταν δεν είναι δυνατός στα πλαίσια του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου, ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής ή νοθευμένης αξίας από τον φορολογούμενο που φέρει το βάρος της αποδείξεως, (ΣΤΕ 3427/97) ευνόητο τυγχάνει ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν μπορεί να θεωρηθεί, προκειμένης εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, ως καθ' ολοκληρία ή μερικώς εικονικό ή νοθευμένο κατά την προεκτεθείσα έννοια.

Στην περίπτωση αυτή (Σ.Σ. μερικώς εικονικό στοιχείο) δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναλογικά η διάταξη του άρθρου 5 § 10β του Ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεδομένου ότι: α) στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης το δίκαιο αυτό αρχής της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λπ.) και β) ο ίδιος ο φορολογικός νομοθέτης στο επόμενο άρθρο 6 του ίδιου νόμου δεν θέλησε να επαναλάβει για τα πρόστιμα του ΦΠΑ, την διατύπωση του άρθρου 5 που αφορούν τα πρόστιμα του ΚΒΣ, γεγονός που υποδηλώνει την πεποίθησή του περί δύο εντελώς ανομοίων καταστάσεων, επί των οποίων δεν μπορούν να ισχύσουν οι ίδιοι κανόνες.

Πράγματι, στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου. Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλά ο φόρος που νόμιμα αναγράφεται στο τιμολόγιο.

Συνεπώς, ο εκδότης τιμολογίου ή άλλου εγγράφου πώλησης, που επέχει θέση τιμολογίου, οφείλει να πληρώσει στο Δημόσιο το ΦΠΑ που ανέγραψε στο τιμολόγιο του (με έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφεται στα τιμολόγια των προμηθευτών του), ενώ ο λήπτης του τιμολογίου, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές κατά νόμο προϋποθέσεις μπορεί να εκπέσει το φόρο που αναγράφεται σε αυτά (Ν. Σκλίας, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και παραπομπές σε αλλοδαπή νομολογία). Η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, όπως είναι λογικό, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με τη συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά Κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αντικρίζει εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νομίμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, της οποίας ο μηχανισμός μπορεί σχηματικά να περιγραφεί ως εξής: ένα πρόσωπο παραδίδει ένα εικονικό τιμολόγιο σε ένα υποκείμενο στο φόρο στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ.

Ο τελευταίος θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δεν θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο. Η αυστηρότητα του μηχανισμού λειτουργίας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνει δεκτό ότι, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, **αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στον λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ** που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97. (Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων Δ. Σταματόπουλος σελ. 374-375).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν εφαρμόστηκε για την επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. ο συντελεστής 50% προβάλλεται αβασίμως και απορρίπτεται.

Ως προς τον δέκατο 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, 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για τις χρήσεις 2001,2002 και 2003, 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 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 το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1265/16.12.2013 ορίζεται ότι: Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α'), από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής..... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης .

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 προσδιορίστηκε 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 υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχική εντολή ελέγχου μέσω elenxis με α/αεκδόθηκε στις 20.12.13 και κοινοποιήθηκε διά της διαδικασίας του συστημένου εγγράφου η με αρ.πρωτ..... γνωστοποίηση διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 .

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, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ..... έγγραφο του Ειδικού συνεργείου ελέγχου αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....., εφόσον περιήλθαν σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των υπό κρίση χρήσεων 2001 – 2002. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω χρήσεις 2001 και 2002 παραγράφονται την 31/12/2016.

Ως προς τον ενδέκατο, δωδέκατο, δέκατο τρίτο και δέκατο τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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 ουσιαδώς 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 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.

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της 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.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας με τους οποίους επικαλείται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της εμπιστοσύνης του πολίτη και της κατάχρησης εξουσίας

απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, 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 ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. **ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2001-31/12/2001**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 29.347,00 X 20%= 5.869,40€
--

2. **ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2002-31/12/2002**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 30.000,00 X 20%= 6.000,00 €

3. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2002 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2001-31/12/2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		19.995,69	97.873,28	77.877,59
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	144,21	144,21	
	Χρεωστικό ποσό		18.507,80	18.507,80
Προκαταβολή φόρου		4.139,14	4.139,14	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		2.526,78	2.526,78	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		505,36	505,36	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών		571,30	1.350,07	778,77
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		114,26	270,01	155,75
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			22.209,36	22.209,36
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών			934,54	934,54
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			186,90	186,90
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.712,62	50.485,74	42.773,12
	για επιστροφή			

4. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2003 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2002-31/12/2002)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		19.424,99	95.769,13	76.344,14
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	3.320,91	20.545,53	17.224,62
Προκαταβολή φόρου		4.103,03	4.103,03	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		2.603,80	2.603,80	
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		520,76	520,76	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών		388,50	1.151,94	763,44
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		77,70	230,39	152,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			20.669,55	20.669,55
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών			916,13	916,13
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			183,23	183,23
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	11.014,70	50.924,35	39.909,65
	για επιστροφή			

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2001-31/12/2001

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		394.176,77	432.640,63	38.463,86
Αξία φορολογητέων εισροών		326.238,89	296.891,86	29.347,03
Φόρος εκροών		70.951,82	77.875,31	6.923,49
Υπόλοιπο φόρου εισροών		79.232,17	73.949,70	5.282,47
Πιστωτικό υπόλοιπο		8.280,35	8.280,35	
Χρεωστικό υπόλοιπο			12.205,96	12.205,96
Πρόσθετος φόρος			14.647,16	14.647,16
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			26.853,12	26.853,12
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	8.280,35	8.280,35	
	για επιστροφή			

5. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2002-31/12/2002

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		304.660,61	337.466,63	32.806,02
Αξία φορολογητέων εισροών		272.925,60	242.925,60	30.000,00
Φόρος εκροών		54.838,90	60.743,98	5.905,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών		57.998,81	52.598,81	5.400,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.159,91	3.159,91	
Χρεωστικό υπόλοιπο			11.305,08	11.305,08
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			13.566,10	13.566,10
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			24.871,18	24.871,18
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.159,91	3.159,91	
	για επιστροφή			

6. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

01/01/2001-31/12/2001

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.282,46 X 3 = 15.847,38 ευρώ.

12. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
01/01/2002-31/12/2002

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.400,00 X 3 = 16.200,00 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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**
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 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).