



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1289/24-10-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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 με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
 - ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), για την πρώτη (1^η) υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003 (.../.../2002 – 31/12/2003), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), για την πρώτη (1^η) υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003.
5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **συνολικό πρόστιμο 30.652,83 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας που διατάχθηκε με την με αριθμό/2015 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό/...-...-2004 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας, **διαπιστώθηκε** ότι η τελευταία είχε υποπέσει, **κατά την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003**, στις ακόλουθες παραβάσεις του Κ.Β.Σ.:

1) Ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία δύο (2) πλαστών και εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 75.898,77 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, έκδοσης της εικονικής (ανύπαρκτης) ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: **προς την προσφεύγουσα και, συγκεκριμένα, των, χειρόγραφα εκδοθέντων, άνευ σειράς, για την έδρα, Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ)**

α) Νο...../...-...-2003, καθαρής αξίας 31.752,63 € πλέον Φ.Π.Α. 18% και

β) Νο...../...-...-2003, καθαρής αξίας 44.146,14 € πλέον Φ.Π.Α. 18%,

[και για τα δύο (2) ΤΠΥ: Π.Θ./...-...-2002, ΤΠΥ Νο1 – Νο100 (δύο (2) 50φυλλα στελέχη – μπλοκ), χειρόγραφα, άνευ σειράς, για την έδρα, τότε Δ.Ο.Υ. (.....)], κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003 και του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015.

2) Καταβολή ποσού 30.000,00 € σε προμηθευτή, έναντι ληφθέντος ΤΠΥ, με μη προσήκοντα τρόπο και, συγκεκριμένα, με μετρητά και όχι με μεταβίβαση δίγραμμης επιταγής ή με κατάθεση του ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο τον εν λόγω προμηθευτή, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περίπτωση ε) και παράγραφος 6 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την ελεγχθείσα – προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρου 2 παράγραφος 1, των άρθρων από 12 έως 17 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), των διατάξεων των άρθρων από 5 έως 18 και του άρθρου 19 παράγραφοι 3 και 4 του Ν.2523/1997 και των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και των λοιπών στοιχείων της υπόθεσης.

α. Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β. Σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 2931/2004, 446/2003, 2445/2002, ΑΠ 563/1998, ΔΕΦ Αθ 3635/2013), η παράβαση του λήπτη δύναται να στοιχειοθετηθεί μόνο στην περίπτωση που ο τελευταίος δεν τελούσε σε καλή πίστη. Στην προκειμένη περίπτωση, η λήπτρια προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, δεδομένου ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία φέρουν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα κανονικών τιμολογίων και η προσφεύγουσα ήλεγξε τα στοιχεία τ... αντισυμβαλλόμεν... εκδότη... (ήτοι ζήτησε και έλαβε δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. και βεβαίωση έναρξης εργασιών τ...). Μόλις δε αντιλήφθηκε ότι έπεσε θύμα απάτης, κατόπιν ιδίας έρευνας, υπέβαλε μηνυτήρια αναφορά. Ακολούθως, προέβη στον αντιλογισμό των δύο (2) επίδικων φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος Φ.Π.Α., στην ανάκληση της εκκρεμούσας αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. και στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ενώ ενημέρωσε την φορολογική Αρχή για την απάτη, καθώς και για όλες τις ενέργειές της.

2.

Αοριστία και έλλειψη τεκμηρίωσης στην προσβαλλόμενη Πράξη και στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη. Άκυρη η προσβαλλόμενη Πράξη, διότι εδράζεται σε πλημμελή έλεγχο.

α. Η προσφεύγουσα ουδέποτε έλαβε από τη Δ.Ο.Υ. πρόσκληση για προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος, καίτοι η εν λόγω Δ.Ο.Υ. διατείνεται ότι η είχε κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα σχετική πρόσκληση στην οποία εκείνη δεν ανταποκρίθηκε.

β. Η Δ.Ο.Υ. κατέληξε στη διαπίστωση διάπραξης παραβάσεων από την προσφεύγουσα, χωρίς να διενεργήσει δικό της φορολογικό έλεγχο, αλλά βασιζόμενη στα πορίσματα προγενέστερου ελέγχου που είχε λάβει χώρα το έτος 2003. Συγκεκριμένα, το συνεργείο ελέγχου τ... .. μετέβη την .../.../2003 στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στ... .. του νομού, το οποίο είχε λάβει απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και όχι στην έδρα της προσφεύγουσας που ήταν τότε στ... ..

3.

Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης και απέναντι στην προσφεύγουσα εταιρεία.

4.

Έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη Πράξη και στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, ορίζεται ότι **«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.**.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται ότι **«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:**

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση......».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, 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 των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι **«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.**
2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α)
.....
ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις και
.....».

Ως προς τον πρώτο, τον δεύτερο και τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της, με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.) παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997), όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, ορίζεται ότι

«**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη** στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

.....»,
με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 (τρόπος ενημέρωσης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων) παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, ορίζεται ότι

«**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει** τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των

διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 (επιβολή προστίμων – διοικητική επίλυση της διαφοράς) παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, ορίζεται ότι

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 3 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι «**3.** Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, ορίζεται ότι

«**2.** 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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ (15.000,00 €) και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δόγραμμη επιταγή.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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 **άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι

«**Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.**», πλην, όμως, **η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.**

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη

συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ή φόρου, λαμβάνεται υπόψη και η προγενέστερη σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο που υπηρετεί σε άλλη φορολογική αρχή, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της προγενέστερης σχετικής έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και ζ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, ΦΕΚ222Α/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μία εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, ο ισχυρισμός της Φορολογικής Διοίκησης περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Η από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη επί της με αριθ. πρωτ./...-2004 Έκθεσης Ελέγχου τ... .. (αριθ. υπόθεσης/...-2004) που αφορά στ... εκδότη... των δύο (2) επίδικων φορολογικών στοιχείων κ. του με Α.Φ.Μ.:, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα με πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία και αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών και φορολογικών στοιχείων, αποτελώντας πλήρη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου:

α) Στα πλαίσια προσωρινού φορολογικού ελέγχου για την αιτούμενη από την προσφεύγουσα επιστροφή Φ.Π.Α., η Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε στην τότε Δ.Ο.Υ. το με αριθ. πρωτ./...-2003 δελτίο για τη διενέργεια έρευνας σχετικά με την απόδοση του Φ.Π.Α. στο Δημόσιο από τ... εκδότη... κ. δύο (2) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, του Νο...../...-2003, καθαρής αξίας 31.752,63 € πλέον Φ.Π.Α. 18% και του Νο...../...-2003, καθαρής αξίας 44.146,14 € πλέον Φ.Π.Α. 18%.

β) Η τότε Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε ότι ... ανωτέρω επιτηδευματίας δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και λόγω αδυναμίας της να τ.ν εντοπίσει, διαπίστωσε τον φάκελο στ... ..

γ), κατόπιν ερευνών που διενήργησε, διαπίστωσε ότι ... κ., αν και υπαρκτ... φορολογικά, ως φυσικό πρόσωπο είναι ανύπαρκτ... . Συγκεκριμένα, προέκυψε ότι ... ανωτέρω ήταν «αχυράνθρωπος» με μοναδικό σκοπό τη διοχέτευση στην αγορά (προς τους μεσίτες αγροτικών προϊόντων) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. ... εν λόγω είχε λάβει Α.Φ.Μ., είχε προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος και στο όνομά τ... και στον Α.Φ.Μ. τ... είχαν θεωρηθεί φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Όπως, ακόμα, διαπιστώθηκε, στη δηλωθείσα έδρα τ... επί της οδού αριθμός ... στ... ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση, το σχετικό μισθωτήριο επαγγελματικής στέγης ήταν πλαστό, όπως και η αστυνομική τ... ταυτότητα.

δ) Μετά από επιτόπιο έλεγχο των φορολογικών αρχών στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας στο χωριό του νομού, βρέθηκαν τα επίδικα πλαστά και εικονικά

φορολογικά στοιχεία τα οποία κατασχέθηκαν. Σύμφωνα με ένορκες καταθέσεις υπαλλήλων της προσφεύγουσας εταιρείας, τα δύο (2) επίδικα φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ) είχαν ληφθεί από δύο (2) μεσίτες – προμηθευτές με τους οποίους η προσφεύγουσα εταιρεία συνεργαζόταν, τ..ν κ. (το ΤΠΥ Νο...../...-...-2003) και τ..ν κ. (το ΤΠΥ Νο...../...-...-2003), προς τους οποίους, μάλιστα, πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των ΤΠΥ με μετρητά ή με κατάθεση στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.

ε) Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε τα ανωτέρω επίδικα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεχόμενος ότι πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές ανάμεσα στην προσφεύγουσα εταιρεία και τους προμηθευτές της κ.κ. και, δεδομένης της ανυπαρξίας τ... φερόμεν... ως εκδότη... των φορολογικών στοιχείων κ. Περαιτέρω, η εν λόγω φορολογική αρχή έκρινε πλαστά τα επίδικα, χειρόγραφα εκδοθέντα, φορολογικά στοιχεία, διότι, παρά το γεγονός ότι είχαν εκδοθεί από στέλεχος – μπλοκ που είχε λάβει πράξη θεώρησης από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. και είχαν διατηρηθεί από αυτήν, αποτελούν, εν τοις πράγμασι, πλαστά φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από εικονική (ανύπαρκτη) επιχείρηση, τα οποία φέρουν σφραγίδα με τα πλαστά και ανύπαρκτα στοιχεία «.....» (ονοματεπώνυμο φερόμενης ατομικής επιχείρησης) και Α.Φ.Μ.: που αντιπροσωπεύουν ανύπαρκτο φορολογικώς πρόσωπο με ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση – έδρα.

Επειδή, από τα πραγματικά περιστατικά δεν δύναται να στοιχειοθετηθεί καλή πίστη εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, διότι η εν λόγω συναλλάχθηκε με τ...ς δύο (2) προαναφερόμεν... επιτηδευματίες – μεσίτ... (πληρώνοντάς τ... για τις παρεχόμενες υπηρεσίες), ωστόσο εν γνώσει της αποδέχτηκε τιμολόγια εκδόσεως έτερ... – τρίτ... επιτηδευματία – μεσίτ..., τ..ν οποί... δεν γνώριζε.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε μηνυτήρια αναφορά κατά τ... κ. την .../.../2003, δηλαδή μετά τη διαβίβαση του με αριθ. πρωτ./...-...-2003 δελτίου της Δ.Ο.Υ. (η οποία εξέταζε το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας) προς την τότε Δ.Ο.Υ. αναφορικά με τα επίδικα φορολογικά στοιχεία, αλλά και μετά την ολοκλήρωση της έρευνας από την τότε Δ.Ο.Υ. και την αποστολή του φακέλου της υπόθεσης για περαιτέρω έλεγχο στ... ..

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας στον πρώτο, τον δεύτερο και τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο, περί εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εσφαλμένης εκτίμησης του αποδεικτικού υλικού, πλημμελούς ελέγχου και αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας και τεκμηρίωσης της προσβαλλόμενης Πράξης μετά της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η Δημόσια Διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.2523/1997, με τις οποίες καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να

επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Η Φορολογική Διοίκηση, σε κάθε περίπτωση, είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθεί τις οδηγίες για την ορθή εφαρμογή της, όπως αυτές διατυπώνονται στις ερμηνευτικές εγκυκλίους, χωρίς να εξετάζει τη συνταγματικότητα ή μη αυτής, η οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες της δικαστικής εξουσίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας στον τρίτο προβαλλόμενο λόγο, περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, κρίνεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή, από τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στην από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι επίδικες συναλλαγές αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή και λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των δύο (2) υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών παραβάσεων στις οποίες είχε υποπέσει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» και «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003 της προσφεύγουσας εταιρείας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, ο φορολογικός έλεγχος σε αυτήν, για την επίδικη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2002 – 2003, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της προσφεύγουσα εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2002 – 2003 (.../.../2002 – 31/12/2003)

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ως ακολούθως:

1)
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015:

30.359,50 €

2)
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015:

293,33 €

Δηλαδή, συνολικό πρόστιμο 30.359,50 € + 293,33 € = **30.652,83 €**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

Σημείωση :

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).