



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, **12-07-2016**

Αριθμός απόφασης: **815**

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....»-**Α.Φ.Μ.** κατά α) της **υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **1/1-31-12-2001** και β) της **υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **1/1-31-12-2002** της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις α) **υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **1/1-31-12-2001** και β) **υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου **1/1-31-12-2002** της **Δ.Ο.Υ.**, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης** της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από **.....-2016 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. άρθρων 48 & 49 Ν.2859/2000** της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας (πρώην εταιρίας περιορισμένης ευθύνης) με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας **διαφορά πιστωτικού υπολοίπου εκ 9.000.000 δρχ (ή 26.412,33 €), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 10.800.000 δρχ (ή 31.694,79 €), δη σύνολο φόρου εκ 19.800.000 δρχ (ή 58.107,12€).** Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν **επαπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001,** μετά τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης **δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων,** δη α) του υπ' αρ.-2001 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας **30.000.000 δρχ** πλέον Φ.Π.Α. **5.400.000 δρχ** και β) του υπ' αρ.-2001 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας **20.000.000 δρχ** πλέον Φ.Π.Α. **3.600.000 δρχ** από τον - **ΑΦ.Μ.....**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας. Τα ανωτέρω ποσά βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Με την με αριθμό-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας **διαφορά πιστωτικού υπολοίπου εκ 12.600,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 15.120,00 €, δη σύνολο φόρου εκ 27.720,00 €).** Οι ανωτέρω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν **επαπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002,** μετά τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης **ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου,** δη του υπ' αρ.-2002 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας **70.000,00 €** πλέον Φ.Π.Α. **12.600,00 €** από τον - **ΑΦ.Μ.**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας. Τα ανωτέρω ποσά βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν βάσει της από-2016 Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α. άρθρων 48 & 49 Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση των υπ' αρ./2012 και/2014 εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου, μεταξύ άλλων, αποτέλεσε η από-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου του για τον για τις διαχειριστικές περιόδους 2001-2005, βάσει της οποίας καταλογίσθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τη μεταβολή προς το ευνοϊκότερο των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000

- Στο άρθρο 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται πενταετής παραγραφή του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, ενώ στην παρ. 2 ορίζεται (κατ' εξαίρεση) δεκαετής παραγραφή του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου στην περίπτωση συμπληρωματικής πράξης του άρθρου 49 παρ. 3 .
- Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, παράταση μέχρι 31-12-2008 των προθεσμιών παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2006 και 31-12-2007.
- Σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, παράταση μέχρι 31-12-2009 της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2008.
- Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, παράταση μέχρι 30-06-2010 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2009.
- Σύμφωνα με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, παράταση μέχρι 31-12-2010 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 30-06-2010.
- Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παράταση μέχρι 31-12-2011 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010.
- Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, παράταση μέχρι 31-12-2012 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011.
- Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012, παράταση μέχρι 31-12-2013 προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31-12-2012
- Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με τους νόμους Ν.3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που η παραγραφή το πρώτον έληγε στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-06-2010, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν άλλως (ως η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 του Ν. 3296/2004). Αντίθετη ερμηνεία θα ήταν ευθέως αντισυνταγματική, παραβιάζοντας το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος (αρχή της ισότητας), 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (δικαίωμα της δικαστικής προστασίας), 78 παρ. 2 του Συντάγματος (λόγω μη θεμιτής αναδρομικής επιβολής φόρου/προστίμου), τα άρθρα 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος (αρχή της ασφάλειας του δικαίου).
- Στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης

Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001, ακόμη και με δεκαετή παραγραφή, έληγε στις 31-12-2012, ενώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 έληγε στις 31-12-2013.

2. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς επανέλεγχος φόρου εισοδήματος των οριστικά περαιωθεισών χρήσεων 2001-2002, ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1144/1998

- Στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000) προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικής πράξης, με την προϋπόθεση ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, βάσει των οποίων εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη, και τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τη βεβαίωση του φόρου φορολογική αρχή εκ των υστέρων, δη μετά την έκδοση του αρχικού φύλλου, και από τα οποία εξακριβώνεται ότι ο αναλογούν φόρος είναι μεγαλύτερος από αυτόν που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη (ΣΤΕ 304/2003, 2025/2000, 495/2009, 465/2008, 1426/2000). Επομένως, είναι μη νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή πράξης βάσει στοιχείων, που είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού φορολογικού ελέγχου, ακόμη κι αν αυτά δεν συμπεριλήφθηκαν στην αρχική περαίωση ή έλεγχο (ΣΤΕ 572/2007, ΔΠρΠατρών 366/2015).
- Στο άρθρο 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 προβλέπεται στη Φορολογική Διοίκηση η δυνατότητα επανελέγχου, μόνο αν προκύψουν στοιχεία, τα οποία δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.
- Στην ΠΟΛ. 1010/2000 προβλέπεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων Κ.Β.Σ., εφόσον έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος ή Φ.Π.Α., εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία που οδηγούν σε έκδοση νέων συμπληρωματικών στοιχείων.
- Με την υπ' αρ. 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α7 ΠΟΛ.1144/20.5.1998 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίστηκε ειδική διαδικασία ελέγχου και περαίωσης των ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων (φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών).
- Στην προκειμένη περίπτωση οι ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και 2002 είχαν οριστικά περαιωθεί βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1144/1998, όμως ο φορολογικός έλεγχος επικαλείται, ως συμπληρωματικά, στοιχεία που δεν συνάδουν με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994. Ειδικότερα, η από-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του, που ήταν αιτία για τον συμπληρωματικό έλεγχο, είναι μεν μεταγενέστερο της περαίωσης στοιχείο, αλλά δεν εμπεριέχει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, καθόσον μεταξύ των στοιχείων που ήταν στη διάθεση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πριν την περαίωση ήταν και τα αναγραφόμενα στην έκθεση αυτή τιμολόγια.

3. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις

- Στο άρθρο 48 του Ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι ο οποιοσδήποτε φορολογικός έλεγχος προϋποθέτει: α) εντολή ελέγχου β) θεώρηση βιβλίων γ) διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Η υπ'αρ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι οι εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. που διαβιβάζονται στις Δ.Ο.Υ. θα θεωρούνται δελτία πληροφοριών και θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. και θα ακολουθείται η διαδικασία των άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013.
- Το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι οι συνταχθείσες οριστικές εκθέσεις ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις (σχετ. η υπ' αρ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)
- Η υπ'αρ. 1073254/1564/ΔΕ-Α/11.8.2003 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι στις εκθέσεις ελέγχου δεν θα γίνεται καταγραφή από τους ελεγκτές μόνο των παραλείψεων, παρατυπιών και διαφορών, αλλά θα καταγράφονται υποχρεωτικά και όλες οι διαπιστώσεις και τα ευρήματα του ελέγχου.
- Στην προκειμένη περίπτωση, κατά παράβαση των προαναφερομένων διατάξεων, καμία απολύτως ελεγκτική ενέργεια δεν διενεργήθηκε κατά τον επανέλεγχο της υπόθεσης. Η από-2016 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α., που αποτελεί την αιτιολογία (νόμιμη βάση) των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων παραπέμπει στην από-2012 έκθεση ελέγχου του, επαναλαμβάνοντας μόνο αυτούσια τμήματά της, χωρίς ουσιαστικό επανέλεγχο, αιτιολογία ή αποδεικτικό στοιχείο για τα πορίσματά του ελέγχου.

4. Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων και της από-2016 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.- Αντιστροφή του βάρους απόδειξης ως προς τη φερόμενη ως μερική εικονικότητα της αξίας των επίμαχων στοιχείων

- Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας μιας συναλλαγής (ΣτΕ 116/2013, 2984/2011, 4037/2011, 550/2006, 446/2003 και ΔΕφΘεσ 658/2000)
- Σύμφωνα με τα άρθρα 144 επ. ΚΔΔ, το δικαστήριο υποχρεούται να εκφέρει την κρίση του περί εικονικής συναλλαγής ως προς την αξία του τιμολογίου, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα.
- Η νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 3604/2004, 1402/2011) αξιολόγησε ως πλημμελώς αιτιολογημένες αποφάσεις δικαστηρίων ουσίας, που κρίνοντας παραβάσεις του Κ.Β.Σ. κατέφευγαν σε συμπερασματικές κρίσεις, στερούμενες ειδικής αιτιολογίας.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η κρίση της φορολογικής αρχής για τη δήθεν μερική εικονικότητα ως προς την αξία των τριών επίδικων τιμολογίων είναι υποθετική, αόριστη και συμπερασματική, υιοθετώντας άκριτα και αυθαίρετα τα γενικά συμπεράσματα της έκθεσης του, το οποίο, μετά από γενική αξιολόγηση όλων των υφισταμένων στοιχείων που συγκέντρωσε έκρινε συλλήβδην όλες

τις συναλλαγές του ως μερικώς εικονικές απροσδιορίστου εικονικής αξίας, ενώ θα έπρεπε να αποδεικνύεται η σε κάθε περίπτωση εικονικότητα. Δεν γίνεται καμία αναφορά στην πραγματική ή μη καταβολή από πλευράς εταιρίας του τιμήματος που αναγραφόταν στα επίδικα τιμολόγια, και δεν αιτιολογείται κατά τρόπο ειδικό και εμπεριστατωμένο για ποιό λόγο οι συγκεκριμένες συναλλαγές με το είναι μερικώς εικονικές.

Η αξία της προβολής της προσφεύγουσας εταιρίας μέσω διαφημιστικών πινακίδων ήταν πραγματική στο σύνολό της.

Ο υπό κρίση έλεγχος τυγχάνει μη νόμιμος λόγω πρόδηλης αοριστίας, γενικότητας, αυθαιρεσίας, ελλιπούς αιτιολογίας και ξεκάθαρης αντιστροφής του βάρους απόδειξης.

5. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας με την αφαίρεση της συνολικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων – παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

- Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου, όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- Στο πλαίσιο τελολογικής ερμηνείας, οι διαβαθμίσεις και κλιμακώσεις των συντελεστών βαρύτητας στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. θα έπρεπε να λαμβάνονται υπόψη και να συναξιολογούνται και στα λοιπά είδη φορολογιών (όπως εισόδημα και Φ.Π.Α.), στις περιπτώσεις προσδιορισμού διαφοράς φόρου, λόγω πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, που καθιερώνεται από το άρθρο 25 παρ. 1 το Συντάγματος αλλά και τα άρθρα 8-11 της ΕΣΔΑ, όλα τα μέσα της κρατικής εξουσίας (νόμος, δικαστική απόφαση και διοικητική πράξη) πρέπει να είναι κατάλληλα, αναγκαία και εν στενή έννοια αναλογικά

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών,

εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. 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: ... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : «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 αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω ρύθμισης, η ανωτέρω παράταση κρίνεται αναγκαία λόγω: α) οργανωτικής αναδιάρθρωσης των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012. Και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ., β) τεράστιας έλλειψης προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν. 4024./2011 (εφεδρεία κλπ) στη λειτουργία των υπηρεσιών (προκειμένου να αποφευχθεί η ενασχόληση του εισπρακτικού μηχανισμού με τη λήψη μέτρων για διακοπή ή αναστολή της παραγραφής χρεών με αβέβαιο σε πολλές περιπτώσεις αποτέλεσμα και να καταστεί δυνατή η επικέντρωση των προσπάθειών του στις οφειλές που είναι εισπράξιμες, δεδομένης και της δυσχέρειας ολοκλήρωσης της λήψης των ανωτέρω μέτρων λόγω της αναδιοργάνωσης του εισπρακτικού μηχανισμού και της έλλειψης προσωπικού) και γ) μη πλήρους μέχρι σήμερα

Επειδή, σύμφωνα με νεότερη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12013), «οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31-12-2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010 και μέχρι 31/12/2011 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής 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: ... 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 φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, 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 οικίες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει 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...».

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, 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 παρ. 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:

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν οι υπ' αρ./2012 και/2014 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε επανέλεγχος φόρου εισοδήματος στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002.

➤ Ο εν λόγω έλεγχος εδράζεται στην από-2012 Έκθεση Κ.Β.Σ. του, που διενήργησε τακτικό έλεγχο, βάσει της υπ' αρ. 100315^Α/ΔΕ-Β/22-02-2007 Α.Υ.Ο., στα βιβλία και στοιχεία του, για τα οικονομικά έτη 2002-2006 (διαχειριστικές περιόδους 1/1/2001-31/12/2005), σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και των ΠΟΛ. 1037/2005 και 1081/2005, κατόπιν της υπ' αρ.-2012 εντολής ελέγχου.

➤ Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2001-2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000-2002) βάσει της ΠΟΛ. 1144/1998 (ακολούθως, τα οικονομικά έτη 2004-2007 βάσει του Ν. 3697/2008 και τα οικονομικά έτη 2008-2010 βάσει του Ν.3888/2010).

➤ Η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του με την οποία διαπιστώθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων, με λήπτρια επιχείρηση, μεταξύ άλλων, και την προσφεύγουσα, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

➤ Η παραγραφή του δικαιώματος Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α., βάσει του άρθρου 57 παρ. 2 - εφόσον απορρέουν από την αξιοποίηση συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 - έληγε το πρώτον στις 31-12-2012, λαμβάνοντας με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 παράταση έως τις 31-12-2013.

Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου έλαβε εκ νέου παράταση για δύο χρόνια έως τις 31-12-2015, εφόσον είχε εκδοθεί η υπ'αρ./2012 εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., δη πριν τις 31-12-2013, και στη συνέχεια με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 περαιτέρω παράταση έως τις 31-12-2016.

Οι εν λόγω παρατάσεις εναρμονίζονται με την πρόσφατη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12/2013, ΣΤΕ 888/2016).

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις-2016 και την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002 στις-2016, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις

ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου διενεργηθέντα επανελέγχου Φ.Π.Α. των οριστικά περαιωθεισών χρήσεων 2001-2002, ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1144/1998

Επειδή, το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι : «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 ΔΟΥ, 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».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζει ότι : «...συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ 2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν. 1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ2397/90)... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή

στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενόμενη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του με την οποία διαπιστώθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων, με λήπτρια επιχείρηση, μεταξύ άλλων, και την προσφεύγουσα, αναφορικά με δύο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.000.000 δρχ κατά τη χρήση 2001 και ένα φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 70.000,00 € κατά τη χρήση 2002, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, καθώς και της ΠΟΛ. 1100/2001, καθώς περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της ελέγχουσας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) μετά την περαίωση, δυνάμει της ΠΟΛ. 1144/1998, των υπό κρίση χρήσεων από την προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Η καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας από μόνη της δεν μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο γνώσης της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.), καθώς δεν προκύπτει να είχε υπόνοια ή οποιαδήποτε πληροφόρηση περί εικονικότητας σε χρόνο προγενέστερο από το χρόνο ελέγχου του από το

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί μη νόμιμου διενεργηθέντα επανελέγχου Φ.Π.Α. των οριστικά περαιωθεισών χρήσεων 2001-2002, ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1144/1998 είναι αθεμελίωτος και στερείται βασιμότητας.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις

Επειδή, το άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «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 του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως 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 τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε, κατόπιν των υπ' αρ./2012 και/2014 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της, επανέλεγχος Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002.
- Ο εν λόγω έλεγχος εδράζεται στην από-2012 Έκθεση Κ.Β.Σ. του, που διενεργώντας τακτικό έλεγχο στον, για τα οικονομικά έτη 2002-2006 (διαχειριστικές περιόδους 1/1/2001-31/12/2005), κατόπιν της υπ' αρ.-2012 εντολής ελέγχου, διαπίστωσε ότι ο εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τρία φορολογικά στοιχεία, δύο κατά τη χρήση 2001 και

ένα κατά τη χρήση 2002, και για τους λόγους που αναλυτικά, πλήρως, και εμπειριστατωμένα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου του, έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, ως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθέτησε και αποδέχτηκε πλήρως τις ελεγκτικές διαπιστώσεις του, ως μάλιστα ρητώς αναφέρει στην από-2016 έκθεσή του (σελ. 16 & 18).
- Η ανωτέρω ελεγκτική αρχή δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, διότι ως χαρακτηριστικά επισημαίνει στην ανωτέρω έκθεσή της (σελ. 19), «το αντικείμενο του επανελέγχου είναι η αξιοποίηση της από-2012 έκθεσης Κ.Β.Σ. του (αρ. υπόθεσης/2012)», η οποία άλλωστε έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ, βάσει του άρθρου 171 §1,4 ΚΔΔ. Παραπέμπει ρητώς σε αυτήν, παραθέτοντας συνάμα συνοπτικώς τις ελεγκτικές διαπιστώσεις του, και υπάγοντας τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου.
- Η ανωτέρω αυτή ελεγκτική πρακτική, ως έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια, δεν ενέχει παράλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της, επικαλούμενη την περαίωση των υπό κρίση χρήσεων βάσει της ΠΟΛ. 1144/1998.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της από-2016 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.- Αντιστροφή του βάρους απόδειξης ως προς τη φερόμενη ως μερική εικονικότητα της αξίας των επίμαχων στοιχείων

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου, προκύπτει ότι, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, αλλά όχι με το φερόμενο τίμημα, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Επειδή, το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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.»

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, νομολογιακά έχει κριθεί ότι η πράξη επιβολής προστίμου δύναται, χωρίς να υφίσταται παράβαση του τύπου της διαδικασίας, να εδράζεται σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλου που διενήργησε τον έλεγχο, άλλου από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί να αποδέχεται και να υιοθετεί τις ελεγκτικές της διαπιστώσεις.

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει 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, επιφυλασσόμενων 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».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - , η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... Τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 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. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1, που αναφέρεται στα αδικήματα φοροδιαφυγής, του Ν. 1591/86 «Φορολογία, φοροδιαφυγή, δημόσια κτήματα κτλ» ορίζει ότι : «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ...η) Όποιος ... γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και ...αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : « Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων

υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...»

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζει ότι : «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 το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Γ.Δημήτρινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011 σελ. 139), η ανύπαρκτη συναλλαγή ως προς το μεγαλύτερο τμήμα της αξίας της είναι πραγματική συναλλαγή μεταξύ δύο υπαρκτών συναλλασσομένων, ωστόσο, εκείνο που ψευδώς αποτυπώνεται στο φορολογικό στοιχείο είναι όχι αυτό καθαυτό το αντικείμενο της συναλλαγής αλλά η αξία του αντικειμένου της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε μεταξύ τους, ψευδώς μεγαλύτερη της πραγματικής αξίας της πραγματοποιηθείσας συναλλαγής και η τελευταία θεωρείται εικονική μόνο ως προς τούτο το τμήμα της μεγαλύτερης αξίας (μερική εικονικότητα).

Επειδή, με την απόφαση 2330/2002 του Αρείου Πάγου προσδιορίζεται η αλλαγή που επήλθε με τις νεότερες ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/97, σε σχέση με τις παλιότερες του Ν. 1591/1986, ως προς την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην απόφαση, από τις (παλιότερες) διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. η του Ν. 1591/1986 προκύπτει ότι για την υποκειμενική θεμελίωση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων απαιτείται, ο δράστης να γνωρίζει ότι το τιμολόγιο αυτό είναι εικονικό με την ως άνω έννοια και με την αποδοχή του να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δηλαδή στη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης. Με τη νεότερη, όμως, διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδαφ. Α' του Ν. 2523/97, τιμωρείται και όποιος αποδέχεται εικονικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι δυσμενέστερη της προηγούμενης, γιατί δεν απαιτεί ως πρόσθετο

αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ανωτέρω αδικήματος τη γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι πλέον για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος φοροδιαφυγής (δη της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) δεν απαιτείται πλέον σκοπός (πρόθεση) του δράστη να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι λαμβάνει εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην υπ'αρ. 285/2012 απόφαση του ΣΤ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, «για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται αντικειμενικώς η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων..., υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, ...της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, και ... τη θέληση ή αποδοχή του δράστη ... να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος, σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η του Ν. 1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωσή του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής του υποστάσεως, και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασίζεται στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του τακτικού ελέγχου που διενήργησε το, ως αυτά αναλυτικώς και διεξοδικώς, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα αποτυπώνονται στην από-2016 έκθεσή της επανελέγχου Φ.Π.Α..
- Συγκεκριμένα, το διαπίστωσε ότι ο εξέδωσε α) κατά τη χρήση 2001, 259 μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. (χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η εικονική αξία), συνολικής αξίας 2.634.740.000 δρχ (ή 7.732.179,02€), πλέον Φ.Π.Α. 474.253.200 δρχ (ή 1.391.792,22€) καθώς και 9 εικονικά Τ.Π.Υ. για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 147.000.000 δρχ (ή 431.401,32€) πλέον Φ.Π.Α. 26.460.000 δρχ (ή 77.652,24€) και β) κατά τη χρήση 2002, 461 μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. (χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η εικονική αξία), συνολικής αξίας 9.943.767,70 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.789.878,18€ και 10 εικονικά Τ.Π.Υ. για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 543.618,49, πλέον Φ.Π.Α. 97.851,33€.
- Αναφορικά δε με τις συναλλαγές του με την προσφεύγουσα επιχείρηση, ο ανωτέρω έλεγχος διαπίστωσε ότι ο εν λόγω εξέδωσε: α) κατά τη χρήση 2001, το υπ'αρ. Τ.Π.Υ.-2001, καθαρής αξίας 30.000.000 δρχ, πλέον Φ.Π.Α. 5.400.000 δρχ και το υπ'αρ. Τ.Π.Υ.-2001, καθαρής αξίας 20.000.000 δρχ, πλέον Φ.Π.Α. 3.600.000 δρχ καθώς και β) κατά τη χρήση 2002, το υπ' αρ. Τ.Π.Υ.-2002, καθαρής αξίας 70.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 12.600,00 €.
- Η ανωτέρω ελεγκτική αρχή απεφάνθη ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς

εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής τους αξίας.

➤ Επειδή η μερική εικονικότητα των υπό κρίση Τ.Π.Υ. στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται, σύμφωνα με την από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (σελ. 63-66) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, από τους παρακάτω λόγους:

- Ο, ως διαπιστώθηκε, προέβαινε στην υπερτιμολόγηση της αξίας εκδοθέντων τιμολογίων του για παρασχεθείσες υπηρεσίες (διαφημίσεις μέσω πινακίδων) σε πλήθος επιχειρήσεων, με πραγματική αξία συναλλαγών σαφώς υποδεέστερη της τιμολογηθείσας.
- Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε ο, και ο δεν τηρούσε συγκεκριμένη και σαφή τιμολογιακή πολιτική για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των επίμαχων Τ.Π.Υ.
- Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδιδε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του δεν έχουν συνάφεια (διαπιστώθηκαν αποκλίσεις τιμών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών) και είναι πολλαπλάσιες από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας, επαγγελματικών ομάδων ανώτερων κατηγοριών με περισσότερους φιλάθλους, με μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης.
- Οι λήπτριες επιχειρήσεις εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα χρηματικά ποσά, πρακτική που εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές, προκειμένου να στερεί από τον έλεγχο τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Από τον έλεγχο των αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του διαπιστώθηκε ότι στις περισσότερες περιπτώσεις, τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονταν σε μεγάλο βαθμό των χρηματικών ποσών που αναγράφονταν στα τιμολόγια.
- Πρόσωπα του λογιστηρίου του μεριμνούσαν για την κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προς εξόφληση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών διαφήμισεων καθώς και για τη χορήγηση στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις των σχετικών τραπεζικών παραστατικών, ακολουθώντας διάφορες μεθόδους, όπως ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων σε λογαριασμούς του, συμψηφιστικές αναλήψεις και καταθέσεις, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών και μεσολάβηση προσωπικών λογαριασμών μελών του».
- Από τον έλεγχο στα βιβλία του διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογαριασμού καταθέσεις όψεως», παρόλο διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως, παράλειψη που σκοπό είχε να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό)
- Ο εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις μεγαλύτερα από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές ομάδες, με γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας και εκτενή τηλεοπτική κάλυψη.

- Κατά τη χρήση 2002, ο πραγματοποίησε εικονικές αγορές εκ 1.062.665,00 €, προκειμένου να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α.
 - Οι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιτυγχάνουν: α) να παρουσιάζουν μειωμένα φορολογητέα κέρδη και να καταβάλουν στο Ελληνικό Δημόσιο μειωμένο φόρο εισοδήματος και β) να καταβάλλουν στο Δημόσιο μειωμένο Φ.Π.Α., συμφηφίζοντας τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων με τον Φ.Π.Α. των εκροών τους.
 - Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., επιβεβαιώνοντας και υιοθετώντας τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας τις παραβάσεις της ζήτησης, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τριών φορολογικών στοιχείων, δύο κατά τη χρήση 2001 και ενός κατά τη χρήση 2002, ως αναλυτικώς, ορισμένως και ρητώς περιγράφονται και διατυπώνονται στην από-2016 έκθεσή του.
 - Ακολούθως, ο ανωτέρω έλεγχος αποδέχτηκε τις φορολογητέες εκροές του αρχικού ελέγχου, οι οποίες συμφωνούν με τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος. Προέβη, ωστόσο, στην αφαίρεση από τις φορολογητέες εισροές της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, καθώς και από τον φόρο εισροών τον αναλογούντα σε αυτά φόρο.
 - Η από-2016 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. προεχόντως, και επικουρικώς η από-2012 έκθεση Κ.Β.Σ. του αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504).
 - Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη, και κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις ορισμένες, ακριβείς, ειδικές, πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένες και στοιχειοθετημένες, ερειδόμενες στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και του
- Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της από-2016 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης ως προς τη φερόμενη ως μερική εικονικότητα της αξίας των επίμαχων στοιχείων στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας με την αφαίρεση συνολικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων – παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, το άρθρο 23 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «*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».

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζει ότι : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:...β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1156/1997, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά Φ.Π.Α.. (βλ. Φώτιο Αγγ. Τσιατούρα, Φ.Π.Α. Β' Έκδοση Κωδικοποίησης Ερμηνεία και Εφαρμογή, Αττική, 212, σελ. 687).

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, που καθιέρωσαν ευνοϊκές για τον οφειλέτη ρυθμίσεις, αφορούν παραβάσεις ΚΒΣ και τα εξ αυτών πρόστιμα και δεν μπορούν να εφαρμοσθούν αναλογικά και στις λοιπές φορολογίες, όπως του εισοδήματος ή του Φ.Π.Α., δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων.

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αφού υιοθέτησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του αναφορικά με την μερική εικονικότητα των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων του» από την προσφεύγουσα και αφού τις καταλόγισε τις προβλεπόμενες από το νόμο παραβάσεις, επιβάλλοντάς της τα ανάλογα πρόστιμα Κ.Β.Σ., προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων. Συγκεκριμένα, αποδέχτηκε τις φορολογητέες εκροές του αρχικού ελέγχου, οι οποίες συμφωνούν με τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος. Προέβη, ωστόσο, στην αφαίρεση από τις φορολογητέες εισροές της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, καθώς και από τον φόρο εισροών τον αναλογούντα σε αυτά φόρο, ως λεπτομερώς καταγράφεται στην από-2016 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. αλλά και στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000, χωρίς να χωρεί διασταλτική ή αναλογική εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.
- Ο εν λόγω προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και του φόρου είναι σύννομος και δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς οι εκδοθείσες πράξεις έχουν νόμιμο έρεισμα και ουσιαστική βάση, και αξιολογούνται ως κατάλληλες, ήτοι πρόσφορες για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου σκοπού, και αναγκαίες, ήτοι προκαλούν τον ελάχιστο δυνατό περιορισμό στην προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας με την αφαίρεση συνολικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων – παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας θεωρείται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. ως προς τις α) υπ' αρ.-2016 και β) υπ' αρ.-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2001 και 1/1-31/12/2002 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001 (βάσει της υπ' αρ.-2016 πράξης)

Φόρος εισοδήματος	58.107,12 €
--------------------------	--------------------

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002 (βάσει της υπ' αρ.-2016 πράξης)

Φόρος εισοδήματος	27.720,00 €
--------------------------	--------------------

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
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της 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).