



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 07/07/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 792

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/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 Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/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.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 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.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «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 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 Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/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 επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 χρήσης 2001 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την με αριθμό2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 χρήσης 2001 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την με ημερομηνία 20/04/2016 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την παραπάνω προσβαλλόμενη Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ συνολικό ποσό προστίμου 7.923,69 €.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ.2012 Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας, το οποίο αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη από τοστις διαχειριστικές περιόδους 2001 έως και 2002 τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, βάσει της από2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.).

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα επιχείρηση στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο έλαβε από τον με Α.Φ.Μ....., το με αριθμό2001 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ. ή 14.673,51 € πλέον Φ.Π.Α. 900.000 δρχ ή 2.641,23 €, το οποίο βάσει της από2012 έκθεση

ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), κρίθηκε μερικώς εικονικό, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1. Η αποδιδόμενη παράβαση είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, αναπόδεικτη και ανατιολόγητη
2. Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι νομικά πλημμελής και, και ως εκ τούτου, ακυρωτέα, γιατί η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει επιβάλλοντας πρόστιμο που αφορά σε διαχειριστική περίοδο, ήδη ελεγχθείσα με τακτικό έλεγχο.
3. Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε και 49 παρ. 3 του 2859/2000, και εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 68 παρ.2 του Κ.Φ.Ε.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλομένης πράξης
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
6. Παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου νομιμότητας.
7. Αντισυνταγματικότητα
8. Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης του φερόμενου ως μερικού εικονικού στοιχείου και των αντίστοιχων βιβλίων της εταιρείας.
9. Εφαρμοστέες οι διατάξεις του Ν.4337/2015 και εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης, και παράνομη εξομοίωση εν όλω και εν μέρει εικονικού στοιχείου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «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 αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «Εικονικό είναι το

στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας »

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...”.

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

Επειδή η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, αφού έλαβε υπόψιν την από2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), και την από2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., τις διαπιστώσεις και το πόρισμα των οποίων υιοθετήθηκε πλήρως από την Δ.Ο.Υ., για την οποία προέκυψε ότι:

α) Από την συνολική συμπεριφορά τουως προς την έκδοση και λήψη των φορολογικών στοιχείων που τον αφορούν, όπου από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στονγια τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πωςεξέδωσε συνολικά 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.692.113,34 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Ενώ από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πωςεξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.227.450,00 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση

φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

b) Ότι οπραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εικονικές αγορές και εξέπεσε-δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. που αναγράφονταν στα εικονικά παραστατικά που έλαβε.

c) Ότι οκαταχώρησε στα βιβλία του κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες συμπεριέλαβε μεγαλύτερα ποσά δαπανών από τα πραγματικά, για να μην αποδώσει τα χρεωστικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που προήλθαν από τα εκδοθέντα εικονικά παραστατικά.

d) Ότι οσκόπιμα δεν τηρούσε λογαριασμό καταθέσεων όψεως στα βιβλία του παρότι διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως προκειμένου να μην υπάρχει η δυνατότητα αντιπαραβολής και επιβεβαίωσης των τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία του.

e) Ότι τα μεγάλα χρεωστικά λογιστικά υπόλοιπα εκατομμυρίων ευρώ του λογαριασμού Ταμείου του, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και προκύπτουν από την καταχώριση στα βιβλία των μεγάλων υποτιθέμενων εισπράξεων από τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, προκειμένου να εμφανίζονται ως εξοφλημένα τα τιμολόγια με τις εικονικές αξίες που εξέδιδε.

f) Ότι οκαταχωρούσε στα βιβλία του ανύπαρκτες πληρωμές «δαπανών» χωρίς δικαιολογητικά, με σκοπό την μείωση των τεράστιων χρεωστικών υπολοίπων του λογαριασμού Ταμείου (Χρηματικά Διαθέσιμα)του συλλόγου, που προέρχονταν από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία για διαφήμιση που εξέδιδε.

g) Ότι οπροέβη σε διαγραφές χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών του χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, διέγραψε δηλαδή απαιτήσεις προς πελάτες του χωρίς να εισπράξει τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά που εμφανίζονταν στα βιβλία του, ενέργεια που καταδεικνύει εικονικότητα των εκδοθέντων παραστατικών.

h) Ο δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβής δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α., μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας).

i) Η τιμολόγηση του διαφέρει κατά πολύ για ομοειδής διαφημίσεις που κυμαίνεται από 829 € ανά μήνα έως 50.000,00 € ανά μήνα γεγονός που αποδεικνύει ότι η τιμολόγηση γινόταν χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης, λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών

επιχειρήσεων, προκειμένου αυτές να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.

j) Από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του....., στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, με άλλους....., που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του, προκύπτει ότι ο τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενωνχωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

k) Λαμβάνονταν μέριμνα ώστε να σχηματισθεί ένας «φάκελος διαφήμισης», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.). Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι, στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «φακέλου διαφήμισης» δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί, εφόσον ζητηθεί, στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

l) Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις συντάσσονται ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύκαι της διαφημιζόμενης επιχείρησης, στα οποία γίνεται σύντομη αναφορά των όρων της «συμφωνίας» και τα οποία κατατίθενται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιούνται δε ως δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.

m) Αναρτώνται επίσης διαφημιστικές πινακίδεςμε τον λογότυπο της διαφημιζόμενης επιχείρησης και λαμβάνονται φωτογραφίες για να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της διαφήμισης.

n) Για να αποδειχθεί, τέλος, ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση και στο λογιστήριο τουμεριμνούσαν και με διάφορες μεθόδους που εφάρμοζαν (ανακύκλωση των χρημάτων....., καταχώρηση στους τραπεζικούς λογαριασμούςσυμψηφιστικών κινήσεων χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογαριασμών των μελών του.....), λάμβαναν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονταν οκαι παρέδιδαν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης το οποίο οι τελευταίες χρησιμοποίησαν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τον

o) Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του στις τράπεζεςπροκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 300.000,00 € με μετρητά

για λογαριασμό πελατών του από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του , τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του

- ρ) Οι ταμίες των καταστημάτων της τράπεζας, οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του , κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή τουκαι κυρίως ο
- q) Ο , εκ των εξουσιοδοτημένων από τονατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ή ατόμων της διοίκησής του.
- r) Πλήθος συναλλασσόμενων εταιριών (είκοσι δύο για τη χρονική περίοδο 2001-2005 και είκοσι επτά για την αντίστοιχη περίοδο 2006-2010) κατέθεσαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, δηλώνοντας ως εικονικά ή μερικώς εικονικά αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, έκδοσης

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣτΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦ Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, του ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου

ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/1990).

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η Δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές Αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι ανακριβείς, έστω και αν τα στοιχεία αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από

το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο 11 Ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

-Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη

τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

-Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, οι 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 «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 νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως

έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε 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 στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε η με αριθμό2015 εντολή ελέγχου, η οποία αντικατέστησε την υπ'αριθμ.2013 αρχική εντολή ελέγχου, κατά το χρόνο έναρξης ισχύος των άρθρων, 2 του ν. 4098/2012, 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, 22 του Ν. 4203/2013 καθώς και του άρθρου 22 του ν.4337/2015,, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών Πράξεων στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2001 παραγράφεται στις 31/12/2016.

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι : «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

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, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, με την επιβολή του επίδικου προστίμου, είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος, διότι στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/199, του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και του Ν.4337/2015.

Επειδή, με τον Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σ' αυτήν. Η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα, αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, διά του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, το προβλεπόμενο από το άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 πρόστιμο
- Το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων) ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, και του τεκμηρίου νομιμότητας, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Άλλωστε, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή, η ανωτέρω γενική - απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου - αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, που αναφέρεται στη διατήρηση υφιστάμενων καταστάσεων ή στην ικανοποίηση συγκεκριμένων προσδοκιών έρχεται σε σύγκρουση με άλλες διαστάσεις της αρχής του κράτους δικαίου, όπως της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης και της υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος, χρήζοντας σφαιρική και ποιοτική αξιολόγηση της κατάστασης σε κάθε περίπτωση.

Επειδή δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση

στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρείς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιωδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, δεν υπήρξε παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης του φερόμενου ως μερικού εικονικού στοιχείου και των αντίστοιχων βιβλίων της εταιρεία, μιας και στην προσφεύγουσα επιχείρηση παρότι ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία που αφορούν στις επίδικες συναλλαγές αυτή κατέθεσε την υπ' αριθμ.2015 υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986 αναφέροντας ότι τα βιβλία και στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων 2001 και 2002 έχουν καταστραφεί λόγω ελέγχου και εξόφλησης των οφειλών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην έχει τη δυνατότητα να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνεπώς περιορίστηκε αποκλειστικά στις διαπιστώσεις όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στο υπ' αριθμ.2012 Ειδικό Δελτίο Πληροφοριών, τεκμαίροντας ότι το επίδικο εικονικό φορολογικό στοιχείο καταχωρήθηκε στα τηρούμενα από αυτήν φορολογικά βιβλία, μιας και συμπεριλήφθηκε από την εκδότρια επιχείρηση στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών- προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθρ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή στο άρθρο 72§48 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.

Επειδή, στην κρινόμενη χρήση διαπιστώθηκε η παράβαση της λήψης και χρησιμοποίησης (με την καταχώρηση του στα τηρούμενα βιβλία του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.) ενός (1) μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου αξίας, για το οποίο δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας (αξίας ενός εκάστου άνω των 880,00 ευρώ), εκδόσεως τουκαθαρής αξίας 5.000.000 δρχ (ή 14.673,51 ευρώ) πλέον ΦΠΑ 900.000 δρχ (ή 2.641,23 ευρώ) και συνολικής αξίας 5.900.000 δρχ (ή 17.314,74 ευρώ), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παρ.1, του άρθρου 12 παρ. 1, 9 ,10, 11 και 14, του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/1997, **καθώς** και η διενέργεια έκπτωσης του φόρου εισροών με το μη νόμιμο παραπάνω φορολογικό στοιχείο, ορθά επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4174/2013 (σχετ. άρθρο 72§ 48), ήτοι το τριπλάσιο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο προσφεύγων από τον φόρο εκροών.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψιν της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.),Σ.Δ.Ο.Ε.- Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) που αφορούν την εκδότρια επιχείρηση , οι οποίες περιέχουν

πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο 5.2 (Διαπιστώσεις επανελέγχου) της με ημερομηνία2016 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 για την ΑΕ με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση :

διαχειριστική περίοδος (01/01/2001 – 31/12/2001)]

Η με αριθμό2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικού ποσού **7.923,69€**

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη του

**Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).