



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604554

ΦΑΞ : 213 1604566-7

Καλλιθέα

12-05-2016

Αριθμός απόφασης:

1704

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α).της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, Έδρα την, Τ. Κ, επί της οδού,, β) του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ, ως Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας .

γ) του, κατοίκουοδός, ΑΦΜ, ως διατελέσαντος Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας και δ) του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ, ως διατελέσαντος Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας, **κατά** της με αρ.Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχ. έτους 2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5.Την ως άνωΟριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και την από 11-12-2015 οικεία έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 15-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α).της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, β)του, με ΑΦΜ, ως Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας .γ)του, με ΑΦΜ, ως διατελέσαντος Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας και. δ) του, με, ως διατελέσαντος Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με αριθμ.Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), χρήσης 2003 προσδιορίστηκε διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) 581,07€ πλέον προσαύξηση ανακρίβειας 120%, 697,28€ και συνολικά 1278,35€, λόγω λήψης εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση με αξία στοιχείου μεγαλύτερη των 880,00€ και συγκεκριμένα συνολική καθαρή αξία 3.228,17€ με αναλογούντα σε αυτή Φ.Π.Α. ποσόν 581,07€. Βάσει των διατάξεων της § 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997.

Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι έλαβε ,καταχώρησε και εξέπεσε τον Φ.Π.Α (1) εικονικού στοιχείου ποσού 3228,17€ με αναλογούντα σε αυτό Φ.Π.Α. ποσόν 581,07€, κατά παράβαση της παρ 1β του άρθρου 32 του νόμου 2859/2000 όπου ορίζεται ότι, ο υποκείμενος στο φόρο για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου.

Η προσφεύγουσα , είχε ελεγχθεί για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000 έως και 31/12/2004 με τακτικό φορολογικό έλεγχο και την υπογραφή των σχετικών πρακτικών διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, των φορολογιών, εισοδήματος, ΚΒ.Σ. και Φ.Π.Α στις 20-12-2007.

Ωστόσο, για τις χρήσεις 2003 και 2004 εκδόθηκαν εντολές επανελέγχου από το Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης επειδή προέκυψαν νέα στοιχεία , σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 . Βάσει των εντολών αυτών, εκδόθηκε η υπ' αριθμόνέγγραφο εντολή επανελέγχου της υπηρεσίας μας (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) λόγω της παύσης λειτουργίας του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης από 01-05-2014 με την Δ6Α 1062351 ΕΞ 2014/14-04-2014. Ο διενεργηθείς επανέλεγχος επομένως αποτελεί συνέχεια του επανελέγχου των εντολώνκαιτου Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης η έναρξη του οποίου έλαβε χώρα την 07-08-2012.

Ως νέα στοιχεία της § 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 θεωρούνται τα πάρα κάτω :

1ο. Το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλουέγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων με το οποίο μεταξύ άλλων διαβιβάσθηκε στο Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης η από 29/08/2011 (Αριθμός Υπόθεσης) «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).

Στην έκθεση αυτή η προσφεύγουσα, για τη χρήση 2004, εμφανίζεται ως λήπτης δεκατεσσάρων (14) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, άνω των 880,00€ έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 4.167.826,81€ πλέον Φ.Π.Α. 18% 750.208,82€ εκδόσεως τηςκαι Α.Φ.Μ.: τα οποία είναι συνολικά μερικώς εικονικά κατά το ποσό του ενός εκατομμυρίου ευρώ (1.000.000,00€) και των οποίων η μερικώς εικονική αξία δεν μπορεί να προσδιορισθεί για έκαστο φορολογικό στοιχείο από τον έλεγχο.

Με βάση την παραπάνω έκθεση Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) που διαβιβάστηκε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ , διαπιστώθηκε από τον επανέλεγχο ότι, όσον αφορά την προσφεύγουσα, έγιναν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ τα παρακάτω,

1. Με την υπ' αριθμόνΑ.Ε.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε πρόστιμο ισόποσο της συνολικής αξίας των τιμολογίων ήτοι, 4.167.826,81€,

2. Η παράβαση έγινε αποδεκτή από την επιχείρηση βάσει τουΠρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ. με συμβιβασμό στο 1/5 (Άρθρο 4 Ν.3610/2007) ήτοι στο ποσό των 833.565,37€.

3. Για τη φορολογία του Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμόνεντολή ελέγχου και η με ίδια ημερομηνία πρόσκληση προς την επιχείρησηκατ' εφαρμογή των διατάξεων της § 1 του άρθρου 4 του Ν.3610/2007. Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση υποβάλλοντας την υπ' αριθμόν «Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α.» με την ταυτόχρονη καταβολή του αναλογούντος στη μερικώς εικονική αξία του 1.000.000,00€ Φ.Π.Α. ποσού 180.000,00€ πλέον των προσauξήσεων ποσού 54.000,00€ ($108.000 \times \frac{1}{2} = 54.000,00\text{€}$ βάσει των διατάξεων του Ν.3610/2007), ήτοι συνολικά ποσόν 234.000,00€. Επίσης, από την επιχείρηση έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμόν «ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α.» ποσού 540.000,00€ ($180.000,00\text{€} \times 3 = 540.000,00\text{€}$) με το περιορισμό αυτού στο 1/5 βάσει των διατάξεων του Ν.3610/2007 ($540.000,00\text{€} \times \frac{1}{5} = 108.000,00\text{€}$) με την εφάπαξ καταβολή του ποσού.

4. Για το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος δεν υποβλήθηκαν συμπληρωματικές δηλώσεις από την επιχείρηση προκειμένου να δηλωθεί η φορολογητέα ύλη (που επηρεάζεται και σχετίζεται) από την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των αποσβέσεων που αναλογούν στην μερικώς εικονική αξία των στοιχείων καθόσον τα εν λόγω εικονικά αφορούν κόστος επιδοτούμενης επένδυσης που υπόκειται σε αποσβέση..

2ο Το υπ' αριθμόνέγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων επιχειρήσεων με το οποίο εστάλη στο Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης η από 07-10-2011 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για την επιχείρησημε Α.Φ.Μ.: στην οποία εμφανίζεται η ελεγχόμενη ως λήπτης εικονικών στοιχείων. Επίσης, στο αρχείο του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης υπήρχε το υπ' αριθμόνέγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων επιχειρήσεων με το οποίο είχε αποσταλεί η από 02-09-2011 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για την επιχείρησημε Α.Φ.Μ.:στην οποία εμφανίζεται η ελεγχόμενη επίσης ως λήπτης εικονικών στοιχείων

Από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εστάλησαν στο Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης τα υπ' αριθμόνκαιέγγραφα με θέμα «**Διαβίβαση στοιχείων για έκδοση εντολής επανελέγχου**». Με τα πιο πάνω έγγραφα, απεστάλησαν αντίγραφα Εκθέσεων Ελέγχου - Επεξεργασίας για τις επιχειρήσεις με Α.Φ.Μ.: και με Α.Φ.Μ.: για τις οποίες ήδη είχε εκδοθεί από το Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης η εντολή επανελέγχου

Αντικείμενο επομένως του διενεργηθέντος επανελέγχου είναι: α) Η αξιολόγηση των παραβάσεων της λήψης των εικονικών στοιχείων και την επίπτωσή τους στο κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων για την οποία ήδη εκδόθηκε η υπ' αριθμόναπόφαση της αρμόδιας επιτροπής, β) Η αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν και που αναλογούν στην μερικώς εικονική αξία που είναι αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος και συντάχθηκε σχετική έκθεση, και γ) Ο έλεγχος της συνδρομής των προϋποθέσεων της § 2 του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 για τη μείωση στο 1/5 των προστίμων του άρθρου 5 και 6 του Ν.2523/1997.

Με τα δεδομένα αυτού του επανελέγχου συνετάγη η από 11-12-2015 Έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α και εκδόθηκε η υπ' αριθμ.Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003) του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.), κατά της οποίας γίνεται προσφυγή και **ζητείτε η επανεξέταση η ακύρωση από τους προσφεύγοντες για τους παρακάτω λόγους.**

1. Αμφισβήτησε την εικονικότητα των στοιχείων εκδόσεως των εταιρειώνκαιεπικαλούμενη κυρίως:

α. Το γεγονός ότι οι περιγραφόμενες υπηρεσίες στα εν λόγω στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές, το οποίο δεν αμφισβητήθηκε και από τον έλεγχο ο οποίος απέδωσε την εικονικότητα αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη των στοιχείων.

β. Την υπ' αριθμόναπόφαση του Δ' Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών που κήρυξε τον, που φέρεται στην έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής (από 2-8-2011 με αρ. εντ. ελέγχου, για την ελεγχόμενη επιχείρηση) ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, "αθώο για την πράξη της ηθικής αυτοουργίας στην έκδοση εικονικών φορολογικών

στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές που έγιναν στην Αθήνα κατά το χρονικό διάστημα από 1-7-2004 έως 21.2.2006".

2. Αμφισβήτησε τη νομιμότητα έκδοσης από την υπηρεσία μας, γενικώς, συμπληρωματικών πράξεων βάσει της § 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, καθότι τα φορολογικά στοιχεία των εταιρειών,και τηςήταν ήδη γνωστά στην υπηρεσία κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου έγιναν αποδεκτά την 20-12-2007, χωρίς πλέον να υπάρχει δικαίωμα επανελέγχου από τη φορολογική αρχή

3 Επικαλείται ότι η διοίκηση δεν εφάρμοσε τις αρχές της νομιμότητας - τις αρχές συνταγματικότητας (εμπιστοσύνης του πολίτη στην διοίκηση - αναλογικότητα) και ειδικότερα:

- Η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να εφαρμόσει το νόμο που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης της διοικητικής πράξης.

- Η άποψη της Διεύθυνσης ελέγχων, ότι δεν επιτρέπεται επανεξέταση και ανάκληση διοικητικής πράξης, ακόμη και αν είναι πρόδηλη ή έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου, αντίκειται στην ανωτέρω συνταγματική και υπερνομοθετική αρχή της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης

- Η επάνοδος της διοίκησης επί περαιωθείσας υπόθεσης με επίκληση στοιχείων που ήταν γνωστά στη φορολογική διοίκηση αλλά δεν είχαν εγερθεί υπόνοιες μέχρι το χρόνο της περαίωσης, αντίκειται στη συνταγματική αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το νόμο .

- Ειδικά δε σε ότι αφορά στην κρίση της διοίκησης ότι η καλή πίστη του Λήπτη λαμβάνεται υπόψη μόνο για το φόρο εισοδήματος, είναι μη νόμιμη, αντιφατική και αντίκειται στο άρθρο 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ και στην απορρέουσα από το άρθρο 25 παρ. 1 Σ και το άρθρο 1 του πρωτοκόλλου 1 της ΕΣΔΑ συνταγματική και υπερνομοθετική αρχή της αναλογικότητας

Ι. Επειδή στην από 11-12-2015 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ προκύπτει ότι, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων των εταιρειώνκαικρίθηκε αρχικά από τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής στις παραπάνω επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα αυτών των ελέγχων αυτών έχουν κατά επιχείρηση:

.....

<<... Όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση, .κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους διότι η επιχείρηση ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τηνμοναδικό εταίρο της επιχείρησης ...>>

.....

<<..Όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και δήλωσε ότι έλαβε η επιχείρηση ,κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους διότι η επιχείρηση ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τηνμοναδική εταίρο της επιχείρησης..>>.

Από τα ευρήματα του επανελέγχου έγινε δεκτό ότι οι συναλλαγές αυτές είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο ήτοι πραγματοποιήθηκαν όμως με τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα τα οποία περιγράφονται στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής και επομένως η εικονικότητά τους συνίσταται στο ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα στοιχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην § 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 2 του Ν. 2717/1999 [ΦΕΚ Α' 97/17-05-99] ορίζεται ότι «Τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη».

Στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για την ίδια υπόθεση δικάστηκε από το Δ' Μονομελές Εφετείο Κακουργημάτων Αθηνών ο φερόμενος ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο και αθώωθηκε με την υπ. αρ.απόφασή του, την οποία

επικαλείται με την παρούσα και ισχυρίζεται ότι η εν λόγω αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είναι απολύτως δεσμευτική για τα επιλαμβανόμενα των αυτών περιστατικών, διοικητικών οργάνων ενόψει του τεκμηρίου αθωότητας του κατηγορουμένου, **απορρίπτεται**, καθόσον από τις εν λόγω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας συνάγεται ότι τα διοικητικά δικαστήρια **δεσμεύονται** μόνο από αμετάκλητες **καταδικαστικές** αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων (με τις οποίες ο δράστης του ποινικού αδικήματος κρίθηκε ένοχος) και όχι από αθωωτικές αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων. Επιπλέον με την απόφαση αυτή κρίθηκε ο βαθμός συμμετοχής του εν λόγω κατηγορουμένου στην έκδοση των εικονικών στοιχείων και όχι η εικονικότητα ή μη των συναλλαγών η οποία κρίνεται με αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

II. Επειδή σύμφωνα επίσης με την διάταξη της § 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000, όπως αυτή ισχύει σήμερα:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.» Κατά την έννοια των ποιο πάνω διατάξεων, συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (ή πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.) μπορεί να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και των στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων, με την προϋπόθεση όμως ότι τα στοιχεία αυτά δεν τα είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη του ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία συνιστούν και αυτά που περιέρχονται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου (έκθεση ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή άλλα έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα των στοιχείων του Κ.Β.Σ. που εξέδωσε ή έλαβε ο φορολογούμενος, τα οποία ναι μεν ήταν στη διάθεση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, πλην όμως δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή η ανακάλυψη της εικονικότητάς τους χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις (σχετ. οι 102/2001 εγκ. Πολ. 1100/2001 και 100/2006 Γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα , είχε ελεγχτεί για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2000 έως και 31/12/2004 με τακτικό φορολογικό έλεγχο και την υπογραφή των σχετικών πρακτικών διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, των φορολογιών, εισοδήματος, ΚΒ.Σ. και Φ.Π.Α στις 20-12-2007 και τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και του προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ Θεσσαλονίκης μετά την ημερομηνία αυτή, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 § 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4§ 4 του Ν.3610/2007 όπως αυτές ίσχυαν ορίζεται ότι:<< 4. Επί προστίμων των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997 που μειώνονται στο 1/5 στο πλαίσιο εφαρμογής των οριζόμενων στην παράγραφο 2, εφόσον διαπιστώνεται ότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, επιβάλλεται με συμπληρωματική πράξη το υπόλοιπο ποσό του προστίμου που αντιστοιχεί στα 4/5 αυτού, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 περί μείωσης επί συμβιβασμού".>>

(Η παρ.4 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.3 άρθρο 14 Ν.3763/2009)

Συνεπώς βάσει αυτών των διατάξεων αντιμετωπίζονται οι περιπτώσεις συμβιβασθέντων κατά τα ανωτέρω προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 για τα οποία διαπιστώνεται εκ των υστέρων ότι δεν πληρούται η προαναφερθείσα στην παράγραφο 2 προϋπόθεση, δηλαδή διαπιστώνεται ότι δεν έχει δηλωθεί η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που συναρτώνται ή επηρεάζονται από αυτές. Στην προκείμενη περίπτωση διαπιστώθηκε η προαναφερόμενη παράλειψη και συντάχθηκε η σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., θεωρούμενης της διαπίστωσης αυτής ως συμπληρωματικού στοιχείου κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 § 3 του Ν. 2859/2000 οι οποίες ισχύουν και ως προς τον Κ.Β.Σ. και προβαίνει στην επιβολή του εναπομένου ποσού (4/5) του αρχικώς προσδιορισθέντος προστίμου εκδίδοντας σχετική συμπληρωματική απόφαση επιβολής προστίμου.

Από τα προαναφερόμενα καταρρίπτεται ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομιμότητας της έκδοσης από την υπηρεσία μας συμπληρωματικών πράξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 § 3 του Ν. 2859/2000.

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

Επειδή ο επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και οι οποίες αναφέρονται στην στις από 11-12-2015 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου κατά φορολογικό αντικείμενο (Κ.Β.Σ.- Εισόδημα -ΦΠΑ).

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11-12-2015 οικεία έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ.ενδικοφανούς προσφυγής των: α).της επιχείρησηςμε ΑΦΜ και β) των συμπροσβαλλόντων αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για την χρήση 2003.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Κύριος Φόρος	ποσού	581,07 €
Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	697,28 €
Σ ύ ν ο λ ο	ποσού	1.278,35 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).