



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:

1699

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 επιχείρησης με ΑΦΜ, Έδρα, επί της οδού,, β) του, κατοίκου, οδός, ΑΦΜ, ως Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας .

γ) του, κατοίκου οδός, 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 Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχ. έτους 2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση , καθώς και την από 11-12-2015 οικεία έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ..

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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α).της επιχείρησης με 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 ΑΦΜ, ως διατελέσαντος Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανωτέρω ανωνύμου εταιρείας επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ. του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκαν πρόστιμα στην προσφεύγουσα, για το διαχ. έτους 2004 ως εξής : α. Ποσού 1.790,63€, Βάσει των διατάξεων της περίπτωσης δ § 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ίσο με το 20% της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης {8.953,17€ X 20% = 1.790,63}. Αυτό αφορά την λήψη εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών σε τρεις (3) περιπτώσεις με αξία εκάστου στοιχείου μεγαλύτερη των 880,00€, συνολικής καθαρής αξίας των τριών (3) στοιχείων ποσού 8.953,17€ με αναλογούντα σε αυτή Φ.Π.Α. ποσόν 1.611,57€, κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§3 και 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5§10β και 19§1 του Ν.2523/97 και από τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17-10-2015), τις κυρώσεις που προβλέπονται από την περίπτωση δ της § 3 του άρθρου 7 αυτού.. Ο υπολογισμός σε ποσοστό 20% επί της αξίας εκάστου στοιχείου λαμβάνει χώρα επειδή η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

β. Ποσού 3.334.261,45€ ως συμπληρωματικής για το εναπομείναν ποσό των (4/5) του αρχικώς προσδιορισθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. βάσει της υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ποσού 4.167.826,81€, ήτοι 4.167.826,81€ X 4/5 = 3.334.261,45 ,λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων της § 1 του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 για το συμβιβασμό των προστίμων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 στο 1/5.

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.

Οστόσο, 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 επανελέγχος επομένως αποτελεί συνέχεια του επανελέγχου των εντολών και του 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 πρωτοκόλλου έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων με το οποίο μεταξύ άλλων διαβιβάσθηκε στο Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης η από (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 της και 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 επανελέγχο ότι, όσον αφορά την προσφεύγουσα, έγιναν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ τα παρακάτω,

1. Με την υπ' αριθμόν 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 του Πρακτικού 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' αριθμόν εντολή ελέγχου και η με ίδια ημερομηνία πρόσκληση προς την επιχείρηση κατ' 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 προσαυξήσεων 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 υπένδυσης που υπόκειται σε αποσβέση..

2ο Το υπ' αριθμόν έγγραφο 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 επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: στην οποία εμφανίζεται η ελεγχόμενη ως λήπτης εικονικών στοιχείων. Επίσης, στο αρχείο του Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης υπήρχε το υπ' αριθμόν έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων επιχειρήσεων με το οποίο είχε αποσταλεί η από έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για την επιχείρηση με 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' αριθμόν και έγγραφα 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' αριθμόν απόφαση 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 Κ.Β.Σ και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ. οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004) 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 εταιρειών και επικαλούμενη 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' αριθμόν απόφαση 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 αυτουργίας 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 την εικονικότητα των στοιχείων εκδόσεως της επικαλούμενη κυρίως:

α. Την έλλειψη σκεπτικού σχετικά με την πραγματική αξία των εργασιών που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια και την παντελή έλλειψη αναφοράς σε συγκριτικά στοιχεία από τα οποία θα μπορούσε να δικαιολογηθεί η απόκλιση μεταξύ πραγματικής και τιμολογημένης αξίας.

β. Την υπ' αριθμόν απόφαση του Μονομελούς Εφετείου κακουργημάτων Θεσσαλονίκης που κήρυξε αθώους τους κατηγορούμενους νομίμους εκπροσώπους της εκδότριας για τις αποδιδόμενες πράξεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες εν μέρει συναλλαγές.

Η ως άνω αθωωτική απόφαση σχετίζεται άμεσα με την κρινόμενη υπόθεση καθώς αφορά στους νομίμους εκπροσώπους της εκδότριας των προαναφερόμενων (14) τιμολογίων τα οποία έλαβε η εταιρεία και εξόφλησε ολοσχερώς

3. Αμφισβήτησε το ύψος του επιβληθέντος προστίμου της υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» της Δ.Ο.Υ. ποσού 4.167.826,81€. Διότι ο Προϊστάμενος της εσφαλμένα κατά τη γνώμη της και παρά το νόμο επέβαλε στην εταιρεία για την ανωτέρω αιτία πρόστιμο ΚΒΣ ύψους 4.167.886,81€ αντί του ορθού ($1.000.000 \times 1/2 = 500.000\text{€}$), κατ'εφαρμογή της διάταξης του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 Ν. 2523/1997, κατά την οποία " Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξία. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) ".

4. Αμφισβήτησε τη νομιμότητα της έκδοσης Συμπληρωματικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου από την υπηρεσία μας για το εναπομείναν ποσό των (4/5) του αρχικώς προσδιορισθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. βάσει της υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων της § 1 του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 για το συμβιβασμό των προστίμων του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 στο 1/5, λόγω του ότι, τόσο κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π. όσο και κατά το χρόνο επίτευξης του συμβιβασμού βάσει του Πρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ., δεν ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 οι οποίες είχαν καταργηθεί από 01-09-2011 με την § 3^α του αρθρου18 του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α 180/22-08-2011)

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

6. 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 περαιώσεως, 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 εταιρειών και κρίθηκε 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 επιχείρησηκρίνονται από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους διότι η επιχείρηση ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από την μοναδικό 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 την μοναδική 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 προκείμενη 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. αριθ.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 από την 11-12-2015 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ προκύπτει ότι, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης κρίθηκε με την από 29/08/2011 «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.) βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗ

ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η απόφαση αυτή έγινε αποδεκτή από την ίδια την επιχείρηση βάσει του υπ' αριθμόν Πρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ., και υπέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης

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 προκείμενη περίπτωση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι για την ίδια υπόθεση δικάστηκαν από το Μονομελές Εφετείο κακουργημάτων Θεσσαλονίκης οι φερόμενοι ως υπεύθυνα πρόσωπα, νόμιμοι εκπρόσωποι της εκδότριας για τις αποδιδόμενες πράξεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες εν μέρει συναλλαγές και αθωώθηκαν με την υπ. αριθ. απόφασή του, την οποία επικαλείται με την παρούσα και 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. Εξάλλου από πλευράς διοικητικής διαδικασίας η υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» έγινε αποδεκτή από την ίδια την επιχείρηση βάσει του υπ' Πρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ., και υπέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

iii. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **5§ 10** του **Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: « **10. Οι παρακάτω περιπτώσεις**, επίσης θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ίδια διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: **α)**

.....
β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. ..

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. »

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει στην από 11-12-2015 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ., στην σελίδα 30 γίνεται αναφορά στην «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.» του Σ.Δ.Ο.Ε Θεσσαλονίκης με ημερομηνία 29/08/2011 βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν «ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ.» της Δ.Ο.Υ. ποσού 4.167.826,81€ και μεταφέρονται τα πιο κάτω:

<< Στην έκθεση αυτή η επιχείρηση, 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 της και 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.>>

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ορθά επεβλήθη στην προσφεύγουσα το εν λόγω πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5§ 10** του **Ν.2523/1997** **περ.β.**

iv. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 όπως αυτές ίσχυαν ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4 Κίνητρα εθελοντικής συμμεόρφωσης

1. Ο φορολογούμενος, εφόσον επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο, μπορεί να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, με μείωση στο 1/2 των πρόσθετων φόρων που προβλέπονται επί εκπροθέσμων δηλώσεων από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α). Το παραπάνω δικαίωμα ασκείται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από της επίδοσης στον φορολογούμενο επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

2. Στις περιπτώσεις εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου, μειώνονται στο 1/5 και τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 4 και 5 του ν. 2523/1997 πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ή τη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά σε ότι αφορά τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω μείωση ισχύει με την προϋπόθεση ότι η φορολογητέα ύλη που σχετίζεται με τις οικείες παραβάσεις έχει δηλωθεί σε όλες τις φορολογίες.

(Τα εδάφια αυτά ισχύουν όπως αντικαταστάθηκαν με το ν. 3763/09, άρθρο 14 §3 .)

Επειδή δε σύμφωνα με την § 3^α του άρθρου 18 του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α 180/22-08-2011). «3.α) Οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007 καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011.»

Στη συνέχεια οι διατάξεις αυτές ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1198/21.9.2011 στην οποία ειδικότερα αναφέρεται: <<...II. Κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 3610/2007. Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, δηλαδή από την ως άνω ημερομηνία δεν θα επιδίδεται πλέον στους φορολογούμενους, στους οποίους διενεργείται τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν.3610/2007 πρόσκληση.>>

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει στην από 11-12-2015 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Κ.Β.Σ (σελίδα 63) στη οποία γίνεται αναφορά των διαδικασιών και του χρόνου που έγιναν για την υπαγωγή της υπόθεσης της προσφεύγουσας στις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 και συγκεκριμένα αναφέρεται: << Πραγματικά περιστατικά: 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 που επιδόθηκαν την ίδια μέρα (31-08-2011). 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 προσαυξήσεων ποσού 54.000,00€ (108.000 X ½ = 54.000,00€ 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€ X 3 = 540.000,00€) με το περιορισμό αυτού στο 1/5 βάσει των διατάξεων του Ν.3610/2007 (540.000,00€ X 1/5 = 108.000,00€) με την εφάπαξ καταβολή του ποσού. Η αποδοχή έλαβε χώρα βάσει του υπ' αριθμόνπρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Ταυτόχρονα στην ίδια ως άνω ημερομηνία η επιχείρηση, έκανε αποδεκτή και την υπ' αριθμόνΑ.Ε.Π. Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει του υπ' αριθμόνΠρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ. με το συμβιβασμό αυτού στο 1/5 (όπως ορίζουν οι διατάξεις του Άρθρο 4 Ν.3610/2007) στο ποσό δηλαδή των 833.565,37€.

Από τα πιο πάνω προκύπτει:

1ον : Ότι η προβλεπόμενη από την § 1 του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 πρόσκληση εκδόθηκε και επιδόθηκε την 31-08-2011 ημερομηνία κατά την οποία ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 4 του Νόμου.

2ον : Το δικαίωμα της επιχείρησης ασκήθηκε (για το συμβιβασμό των προσαυξήσεων στο 1/3 και των προστίμων στο 1/5) εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας των δέκα (10) ημερών από την επίδοση της σχετικής έγγραφης πρόσκλησης (31-08-2011 για το Φ.Π.Α. και 08-09-2011 για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της § 1 του άρθρου 4 του Ν.3610/2007 οι οποίες ήταν σε ισχύ μέχρι 31-08-2011 και προέβλεπαν το 10ήμερο της άσκησης του δικαιώματος.>>

Από τα προαναφερόμενα καταρρίπτεται ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τόσο κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.όσο και κατά το χρόνο επίτευξης του συμβιβασμού βάσει τουΠρακτικού Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Κ.Β.Σ., δεν ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 3610/2007.

Υ. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) 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»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

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, γενομένη 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 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια 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 που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

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 άρθ. 68, παράγρ. 2 του Ν .2238/1994 οι οποίες ισχύουν και ως προς τον Κ.Β.Σ. και προβαίνει στην επιβολή του εναπομένοντος 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 βάσει της § 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994.

VI. 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 Κ.Β.Σ.. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής των: α) της επιχείρησης με ΑΦΜ και β) των συμπροσβαλόντων αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθ. Πράξεως Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ- ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : 3.336.052,08€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΗΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).