



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 30-11-2015

Αριθμός Απόφασης: 245

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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμίακαι **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό πρωτ. **Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 4. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 5. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 6. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ.σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις, συντάχθηκε η απόΈκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α., ΑΡΘΡΟΥ 6 - Ν.2523/1997 που αφορούσε τις χρήσεις Σημειώνεται ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ.εντολή επανελέγχου και στη συνέχεια η υπ. αριθμ.τροποποιητική εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α., ΑΡΘΡΟΥ 6 - Ν.2523/1997 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτημε την αποδοχή του υπ. αριθμ.Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Υπόθεσης του Ν.3697/08, της Δ.Ο.Υ. [Σημειώνεται ότι με την υπ. αρ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013/06-06-2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων, καταργήθηκε το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και μεταφέρθηκε η αρμοδιότητα στο

τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ.]. Ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις (οικ. έτη)
 προκλήθηκε από το γεγονός ότι ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία
 για τις χρήσεις αυτές με το υπ. αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της (το οποίο έλαβε
 αριθμό πρωτ. Εισερχομένου από τη Δ.Ο.Υ.) και τις συνημμένες, στο προαναφερόμενο
 έγγραφο, υπ. αριθμ. Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α.. Με το
 προαναφερόμενο έγγραφο και τις συνημμένες σχετικές Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και Πληροφοριακή
 Έκθεση Φ.Π.Α. ήρθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ότι η προσφεύγουσα
 επιχείρηση αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της μερικώς εικονικά
 φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατό να
 προσδιοριστεί η εικονική αξία, στις χρήσεις από το ... έως και το ... εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους έλαβε και καταχώρησε στα
 βιβλία της τα κατωτέρω **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι
 δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας**, φορολογικά στοιχεία από τον

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			15.000,00	2.700,00
2			15.000,00	2.700,00
3			20.000,00	3.800,00
4			20.000,00	3.800,00
5			20.000,00	3.800,00
6			15.000,00	2.850,00
7			15.000,00	2.850,00
		ΣΥΝΟΛΑ	120.000,00	22.500,00

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1 του
 Ν.2523/1997 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για κάθε μία από τις ελεγχόμενες χρήσεις θα έπρεπε να
 εκδοθεί πρόστιμο, σε βάρος της προσφεύγουσας, ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή
 έλαβε επιστροφή φόρου ή δεν απέδωσε, λαμβάνοντας τα μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή
 εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι ΕΥΡΩ 16.200,00 για τη χρήση, ΕΥΡΩ 34.200,00 για τη
 χρήση ... και ΕΥΡΩ 17.100,00 για τη χρήση

Σημειώνεται, ότι για τις παραπάνω διαπιστώσεις συντάχθηκε από τον επανέλεγχο ιδιαίτερη
 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμων για αποδοχή,
 λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.
 Επιπρόσθετα, για τις παραπάνω διαπιστώσεις συντάχθηκε από τον επανέλεγχο ιδιαίτερη Έκθεση
 Επανελέγχου ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ. αριθμ., Πράξη Επιβολής Προστίμου
 Φ.Π.Α., για τη χρήση

- Με την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.,

Διαχειριστικής Περιόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **17.100,00 €**. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και είναι ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που του επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί στο σύνολο της η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψεως **δύο** μερικώς εικονικών στοιχείων είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη και ουδέποτε η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση που της καταλογίστηκε, διότι είναι εντελώς αβάσιμη η αιτίαση περί μερικής εικονικότητας ως προς την αξία των φορολογικών στοιχείων και η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί εικονικότητας και δεν στηρίζει πουθενά το συμπέρασμα της περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και συναλλαγών.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, γιατί η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει με επανέλεγχο σε περατωθείσα διαχειριστική περίοδο. Ως προς τα οικονομικά έτη (διαχειριστικές περίοδοι ... έως) έχει επέλθει διοικητική επίλυση - περαιώση της διαφοράς αμετάκλητης ισχύος – έτσι είναι παράνομος ο έλεγχος και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.. Δεν υπάρχουν νέα στοιχεία και με την εκδοθείσα προσβληθείσα πράξη παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας.
3. Είναι εσφαλμένη η επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. εκ μέρους της φορολογικής αρχής, διότι η φορολογική αρχή πολλαπλασιάζει το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία των υποτιθέμενων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων αν και η ίδια φορολογική αρχή αποδέχεται ότι τα τιμολόγια τυγχάνουν μερικώς εικονικά. Συνεπώς θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη το 50% της καθαρής αξίας των εν λόγω τιμολογίων και κατά συνέπεια το 50% του Φ.Π.Α.. Αυτό θα οδηγούσε και σε πρόστιμο 50% του καταλογισθέντος.
4. Δεν έγινε εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης στην υπό κρίση περίπτωση και ο προσδιορισμός του προστίμου έγινε βάσει του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και όχι βάσει του άρθρου 55, παρ. 2, περ. δ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που προβλέπει ελαφρότερη διοικητική κύρωση.
5. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.

6. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ακυρωτέα διότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής και η πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. εδράζεται σε παράνομη αναλογική εφαρμογή του άρθρου 68, παρ. 2, του Ν.2238/94.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι το επιβληθέν πρόστιμο ανερχόμενο στο τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των τιμολογίων προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση της **λήψεως δύο μερικώς εικονικών στοιχείων** είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη και ουδέποτε η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση που της καταλογίστηκε διότι είναι εντελώς αβάσιμη η αιτίαση περί μερικής εικονικότητας ως προς την αξία των φορολογικών στοιχείων, η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί εικονικότητας και δεν στηρίζει πουθενά το συμπέρασμα της περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και συναλλαγών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της για την προσφεύγουσα δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται, μεταξύ των άλλων, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το στον ... για τα έτη ... έως ... και σύμφωνα με την από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.619.563,34 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η στον για τα έτη ... έως ... και σύμφωνα με την από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ... **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση. **Επιπρόσθετα,** ο έλεγχος της προς την προσφεύγουσα στη σχετική από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. στην ενότητα «**IV ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**» όχι μόνο διαπιστώνει ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα ήταν μερικώς εικονικά ως προς την αξία αλλά **αναφέρει και αναλυτικά τους λόγους που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, γιατί η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει με επανέλεγχο σε περατωθείσα διαχειριστική περίοδο, καθώς η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη (διαχειριστικές περίοδοι έως) και δεν υπάρχουν νέα στοιχεία, παραβιάζοντας έτσι, με την εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη τις αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 66 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν 2238/1994 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται

ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο 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.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επίσης, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), 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 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για 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 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 3259/2004, ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και

επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του ν 3697/2008, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη – ..., με την αποδοχή του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης Ν.3697/2008 της Δ.Ο.Υ., ορίζει ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», είναι προφανές ότι και για τις χρήσεις που περαιώθηκαν με τον ν 3697/2008 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

Επειδή, στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...*Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, **βεβαίωση** και καταβολή των προστίμων **εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας**»..... Συνεπώς, η δυνατότητα διενέργειας επανελέγχου Φ.Π.Α. δίνει αυτόματα και τη δυνατότητα έκδοσης Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α..

Επειδή, η με το υπ. αριθμ.έγγραφο του ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις - ... **σε ημερομηνία μεταγενέστερη των ημερομηνιών που είχε περαιώσει τις αντίστοιχες χρήσεις**, ήτοι κατά την, με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ήρθαν σε γνώση του εφόρου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία ορθώς έγινε επανέλεγχος Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 και 68 του Ν. 2238/94, Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 48 & 49 του Ν.2859/00 και Έλεγχος Προστίμου Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 6 του Ν.2523/97 στις περαιωμένες χρήσεις ... – της προσφεύγουσας κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβληθείσα πράξη βάσει Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 του Ν.2523/97).

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρεκτυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 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 ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Συνεπώς, με την έκδοση της προσβληθείσας πράξης έγινε ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας και δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είναι εσφαλμένη η επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. εκ μέρους της φορολογικής αρχής, διότι η φορολογική αρχή πολλαπλασιάζει το σύνολο του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην αξία των υποτιθέμενων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων αν και η ίδια φορολογική αρχή αποδέχεται ότι τα τιμολόγια τυγχάνουν μερικώς εικονικά, με συνέπεια ενώ θα έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη το 50% της καθαρής αξίας των εν λόγω τιμολογίων και κατά συνέπεια το 50% του Φ.Π.Α., που θα οδηγούσε και σε πρόστιμο 50% του καταλογισθέντος, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, η διάταξη της παρ.10β του άρθ. 5 του ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν έγινε εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης στην υπό κρίση περίπτωση και ο προσδιορισμός του προστίμου έγινε βάσει του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και όχι βάσει του άρθρου 55, παρ. 2, περ. δ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που προβλέπει ελαφρότερη διοικητική κύρωση, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 32 του Ν.4174/13** ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσής αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..

β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1210/6.9.2013 «για παραβάσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι και 25.7.2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ΚΦΔ 26.7.13) μπορεί να επιλεγεί η εφαρμογή της νέας διάταξης εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα **εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής ΑΕΠ**. Επίσης υπάρχει δυνατότητα έκδοσης της ΑΕΠ εξ αρχής με τις νέες διατάξεις **εφόσον πριν την έκδοση της ΑΕΠ** υποβληθεί ανέκκλητη δήλωση από το φορολογούμενο με την οποία θα επιλέγει την έκδοση της ΑΕΠ με τις νέες διατάξεις».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέλεξε να υπολογιστούν τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) με υποβληθέν σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμων ή με σχετική ανέκκλητη δήλωση εξ αρχής, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμων ο υπολογισμός του πρόστιμου Φ.Π.Α. έγινε ορθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικά για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, **βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας**».....

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9, παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη 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**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος**».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84, παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις,**

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) **Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται

με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τα οικονομικά έτη με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. (που υπάγεται σήμερα η προσφεύγουσα), η φορολογική διοίκηση μπορούσε σε περίπτωση νέων συμπληρωματικών στοιχείων να εκδώσει εντολή επανελέγχου εντός δεκαετίας, **δηλαδή για τη χρήση μέχρι τις** Η Δ.Ο.Υ. έλαβε νέα συμπληρωματικά στοιχεία με το υπ. αριθμ. .. έγγραφο της, ήτοι πριν τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής για τον επανέλεγχο, με το οποίο η ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις Συνέπεια της ενημέρωσης που είχε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ήταν να επιδοθεί στην προσφεύγουσα την ... γνωστοποίηση περί επιλογής επανελέγχου και να εκδοθεί η υπ. αριθμ. αρχική εντολή επανελέγχου. Ο επανέλεγχος τελικά διενεργήθηκε συνέπεια της υπ. αριθμ. εντολής επανελέγχου και στα πλαίσια του επανελέγχου αυτού εκδόθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (βάσει του άρθρου 48 και 49 του Ν.2859/00) και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (βάσει του άρθρου 6 του Ν.2523/97) εντός της δεκαετίας. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ακυρωτέα διότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής και η πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. εδράζεται σε παράνομη αναλογική εφαρμογή του άρθρου 68, παρ. 2, του Ν.2238/94, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, η πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. δεν εδράζεται σε εφαρμογή του άρθρου 68, παρ. 2, του Ν.2238/94, αλλά όπως ρητά αναφέρεται στην ενότητα 8 «Προσδιορισμός Προστίμων» της σχετικής έκθεσης ελέγχου, στις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1 του Ν.2523/97.

Επειδή, η αναφορά, στη σχετική έκθεση ελέγχου ότι ο επανέλεγχος έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 γίνεται προκειμένου να στηριχθεί ο επανέλεγχος σε μια περαιωθείσα χρήση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, που ισχύουν και με τον νόμο Ν.3697/2008.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι το επιβληθέν πρόστιμο ανερχόμενο στο τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των τιμολογίων προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για τη χρήση ορίζεται ότι: «**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».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 2523/1997, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η επίμαχη παράβαση αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής. Συνεπώς το επιβληθέν πρόσθετο **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 σε λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου** δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία, με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της υπ. αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για τη Διαχειριστική Περίοδο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για τη Διαχειριστική Περίοδο καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα εισήγηση:

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ίσο με Ευρώ 17.100,00 ($5.700,00 \times 3 = 17.100,00$).

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ., Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη Διαχειριστική Περίοδο και είναι καταβλητέο εντός της προθεσμίας που αναγράφεται επ' αυτής.

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

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

**Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης**

**Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ/Δ Εφοριακός)**

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 Ν.2717/1999).