



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

19/02/2015

Αριθμός απόφασης:

663

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 26/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο και εκπροσωπείται νόμιμα κατά α) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 β) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 γ) της υπ' αρ. /26-11-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 δ) της υπ' αριθ. /26-11-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 και ε) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την α) υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξης Επιβολή Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 β) την υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 γ) την υπ' αρ. /26-11-2014 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 δ) την υπ' αριθ./26-11-2014 πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 και ε) την υπ' αριθ./26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 26/11/2014 εκθέσεις ελέγχου επανάληψης διαδικασίας ΚΒΣ, Εισοδήματος , ΦΠΑ και Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 16/02/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 15.182,40 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,14 και 18§9 του Π.Δ 186/92 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2523/97 .

Το ανωτέρω πρόστιμο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 24/11/2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ./ΠΕ/Ε' **κατ επανάληψη διαδικασίας** συνεπεία της με αριθμό/03-10-2014 εντολής ελέγχου, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ') Μεταβατική έδρα Πολύγυρου Χαλκιδικής , σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/30-12-2005 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κασσάνδρας. Από την έκθεση αυτή προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία «..... », διαπιστώθηκε ότι ήταν λήπτης ενός εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ./και συγκεκριμένα του υπ' αριθ./20.08.1998 Τιμολογίου- Δελτίου Αποστολής, αξίας 2.586.700 δρχ. ή 7.591,96 € πλέον Φ.ΠΑ. (18%) 465.606 δρχ και επιβλήθηκε το ως άνω πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10β του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, ήτοι $7.591,96 * 2 = 15.182,40 \text{ €}$.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

2. Με την υπ' αριθ./26-11-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου οικονομικού έτους 1999 (διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 5.794.541 δρχ, πλέον Τέλη Χαρτοσήμου κερδών 165.558 δρχ , πλέον Εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 33.111 δρχ, πλέον 6.953.449 δρχ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, πλέον Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ποσού 198.670 δρχ,

πλέον Πρόσθετη Εισφορά υπέρ ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας ποσού 39.733 δρχ, ήτοι συνολικού ποσού 13.185.062 δρχ ή 38.694,24 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.και συγκεκριμένα του υπ' αριθ./20.08.1998 Τιμολογίου- Δελτίου Αποστολής, αξίας 2.586.700 δρχ. ή 7.591,96 € πλέον Φ.ΠΑ. (18%) 465.606 δρχ

Ειδικότερα η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 24/11/2014 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος, του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Ε' **κατ επανάληψη διαδικασίας** συνεπεία της με αριθμό/03-10-2014 εντολής ελέγχου, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ') Μεταβατική έδρα Πολύγυρου Χαλκιδικής, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/24-11-2006 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κασσάνδρας.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

3. Με την υπ' αρ./26-11-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 -31/12/1998, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 3.682,80 €, πλέον 4.419,36 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού 8.102,16 € .

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και της μη αναγνώρισης των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου και του αναλογούντος φόρου αυτού.

Ειδικότερα η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 24/11/2014 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Ε' **κατ επανάληψη διαδικασίας** συνεπεία της με αριθμό/03-10-2014 εντολής ελέγχου, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ') Μεταβατική έδρα Πολύγυρου Χαλκιδικής, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/24-11-2006 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 -31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κασσάνδρας.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

4. Με την υπ' αριθ./26-11-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 -31/12/1998, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.099,26 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στη χρήση 1998 εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ του εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.και συγκεκριμένα του υπ' αριθ./20.08.1998 Τιμολογίου- Δελτίου Αποστολής, αξίας 2.586.700 δρχ. ή 7.591,96 € πλέον Φ.ΠΑ. (18%) 465.606 δρχ, ή 1.366,42 € χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β Ν. 2859/2000 ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το ειδικό πρόστιμο που επιβλήθηκε σε βάρος της είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2523/97, ήτοι $1.366,42 \text{ €} \times 3 = 4.099,26 \text{ €}$.

Ειδικότερα η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 24/11/2014 έκθεσης ειδικού ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Ε' **κατ επανάληψη διαδικασίας** συνεπεία της με αριθμό/03-10-2014 εντολής ελέγχου, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ') Μεταβατική έδρα Πολύγυρου Χαλκιδικής, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/24-11-2006 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 -31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

5. Με την υπ' αριθ./26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.760,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36§1, του Π.Δ 186/92 του ΚΒΣ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου, βάσει της από 24/11/2014 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, του υπαλλήλων της ίδιας Δ.Ο.Υ.ΠΕ/Ε' **κατ επανάληψη διαδικασίας** συνεπεία της με αριθμό/03-10-2014 εντολής ελέγχου, σε εφαρμογή της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΒ') Μεταβατική έδρα Πολύγυρου Χαλκιδικής, σύμφωνα με την οποία ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής η με αριθμό/24-11-2006 Απόφασης Επιβολής Προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 -31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας. Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε σε παράβαση λόγω μη προσκόμισης και επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο μετά από προηγούμενη πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας κατά τη χρήση 2005.

Ο λόγος ακύρωσης της ως άνω απόφασης ήταν η μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα

Διοικητικής Δικονομίας και η αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση προκειμένου να τηρηθεί η ως άνω διαδικασία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επανεκδίδονται το 2014 μετά από ακύρωση των αντίστοιχων από δικαστικές αποφάσεις και θα υπήρχε πιθανόν δυνατότητα επανελέγχου εντός του χρονικού ορίου της παραγραφής σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 84 παρ. 6 ν. 2238/1994, το οποίο όμως έχει ρητά καταργηθεί με το άρθρο 26 παρ. 11 ν. 4223/2013. Σήμερα η διάταξη του άρθρου 35 ν. 4174/2013 δεν περιλαμβάνει δυνατότητα επανέκδοσης μετά από επανέλεγχο εντός έτους από την ακύρωση για τυπικό λόγο της φορολογικής διοικητικής πράξης μετά από δικαστική απόφαση. Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη εκδόθηκε καθ υπέρβαση εξουσίας , δεν έχουν νομοθετικό έρεισμα και είναι απόλυτα άκυρες

Η δε χρήση στην οποία αναφέρονται (1.1.1998 – 31.12.1998 οικ. Έτος 1999) έχει παραγραφεί λόγω παρόδου οποιασδήποτε προθεσμίας για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων της φορολογικής αρχής.

2. Σύμφωνα με το καταργηθέν α. 84 ν. 2238/1994 (ήδη α. 35 Κώδικα φορολογικών διαδικασιών) το δικαίωμα του δημοσίου προς διενέργεια συμπληρωματικής ή αρχικής εγγραφής σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από την λήξη του έτους κατά το οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. η προσβαλλόμενη αφορά διαχειριστική περίοδο 2002 και ως εκ τούτου εκδόθηκε το έτος 2014 μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στη φορολογία εισοδήματος πενταετία.

3. Η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του πιο πάνω άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής.

4. Δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί άρνηση επιδείξεως βιβλίων και στοιχείων η μη ανταπόκριση του επιτηδευματία, που τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του στη Δ.Ο.Υ. για τη διενέργεια ελέγχου, διότι η σχετική πρόσκληση είναι μη νόμιμη και μη προβλεπόμενη από το νόμο.

Ως εκ τούτου μη νόμιμα κρίνονται ανακριβή τα βιβλία μας από την πιο πάνω αιτία και κατά συνέπεια οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου δεν έχουν νόμιμη αιτιολογία, γεγονός που επιφέρει την ακυρότητα του προσβαλλόμενων.

5. Η φερόμενη ως παράβασης λήψης εικονικού τιμολογίου βασίζεται σε πληροφορίες και όχι σε έλεγχο και απόδειξη εκ μέρους της αρχής. Η όλη αιτιολογία της έκθεσης βασίζεται στο αριθμ./19.12.2005 πληροφοριακό έγγραφο (άγνωστου εκδότη) που αναφέρονται αόριστα σε κάποιες κατασχέσεις του ΣΔΟΕ Αττικής και του ΣΔΟΕ Πελοποννήσου. Μεταξύ των κατασχεθέντων φέρεται να κατασχέθηκε και το επίμαχο ΤΠ – ΔΑ. Η εν λόγω έκθεση κατασχέσεως δεν κοινοποιήθηκε, ως ήταν από το νόμο δυνατό.

Επομένως, η απόφαση επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα για έλλειψη ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, αφού δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, η δε απόδειξη παραλαβής που συντάχθηκε δεν περιλαμβάνει κανένα από τα απαραίτητα στοιχεία (δεν αναφέρει καν την εντολή ελέγχου).

6. Η επίκληση της φορολογικής ανυπαρξίας ή εικονικότητας της επιχείρησης που εξέδωσε το φερόμενο ως εικονικό φορολογικό στοιχείο, είτε με την έννοια ότι αυτή δεν έχει θεωρήσει νόμιμα φορολογικά στοιχεία, οπότε πρόκειται για πλαστό φορολογικό στοιχείο, είτε με την έννοια ότι έχει θεωρήσει νόμιμα τέτοια στοιχεία (φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση), πλην όμως δεν άσκησε ποτέ δραστηριότητα δεν απαλλάσσει τη φορολογική Αρχή από το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής. Αντίθετα η φορολογική Αρχή οφείλει να αποδείξει την εικονικότητα με συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτοντα από έλεγχο της επιχείρησης του λήπτη του στοιχείου.

7. Οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και αφορούσαν αναλώσιμα υλικά καθαριότητας που προμηθεύτηκαν από πωλητή της περιοχής που προμήθευε σχετικά τα ξενοδοχεία .

Ως εκ τούτου καμία εικονικότητα των συναλλαγών δεν υφίσταται και απολύτως αναπόδεια με βάση μία έωλη και αυθαίρετη έκθεση ελέγχου καταλογίζεται η λήψη εικονικών τιμολογίων. Αντίθετα οι συναλλαγές ήταν καθ' όλα πραγματικές και καλόπιστα έλαβε τιμολόγια από υπαρκτό πρόσωπο.

8. Οι διατάξεις δυνάμει των οποίων απειλείται η επιβολή στην εταιρία με πρόστιμα φόρους και κυρώσεις είναι ανίσχυρες ως αντικείμενες στα άρθρα 4 παρ.5, 25 παρ 1, 28 παρ. 1 του Συντάγματος και άρθρα 6, 8 έως 11 της Ε.Σ.Δ.Α. και για το λόγο αυτό θα πρέπει να ακυρωθεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο, ως στερούμενο νομίμου ερείσματος.

9. Με τις διατάξεις του 4174/2013 πρέπει να εφαρμόζεται ως ευμενέστερο το σημερινό καθεστώς και κατά συνέπεια ενόψει κατάργησης από το 2013 του ν. 2238/1994 πρέπει να θεωρείται πως εφαρμόζεται πλέον η εν λόγω διάταξη και πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις με εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος.

Επειδή το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί οι αρχικές πράξεις και συγκεκριμένα οι με αριθμό α)/30-12-2005 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998, β)/24-11-2006 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998, γ)/24-11-2006 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998, δ)/24-11-2006 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Μουδιανών και ε)/24-11-2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 -31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κασσάνδρας κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εμπρόθεσμα μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 διότι η υπό κρίση διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1998 είχε περαιωθεί με τακτικό έλεγχο από το ΤΕΚ Πολύγυρου και τα αρχικά φύλλα ελέγχου κατέστησαν οριστικά με διοικητική επίλυση στις 30/10/2001.

Ειδικότερα η Δ.ΟΥ Κασσάνδρας προέβη στον έλεγχο μετά από το με αρ. πρωτ./19.12.2005 δελτίο πληροφοριών του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και τα συνημμένα σ' αυτό έγγραφα . Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών, από το Π.Ε.Κ. Αθηνών διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ., ο οποίος και ολοκληρώθηκε την 19/12/2005.

Από τον έλεγχο αυτόν, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι η εταιρεία με τον διακριτικό τίτλο «.....» εξέδιδε κατά σύστημα στην χρήση 1998 εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας. Η εικονικότητα προέκυψε από την διενεργηθείσα επεξεργασία επισχεθέντων επίσημων και κατασχεθέντων ανεπίσημων στοιχείων, τα οποία είχαν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και Πελοποννήσου. Μεταξύ των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν και η επιχείρηση, η οποία είναι λήπτης ενός φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του Τιμολογίου -

Δελτίο Αποστολής με αριθμ./20.08.1998 αξίας 2.586.700 δρχ. πλέον Φ.ΠΑ. (18%) 465.606 δρχ.

Κατόπιν συντάχθηκε η από 30/12/2005 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας, από την οποία προέκυψαν οι αποφάσεις επιβολής προστίμων με αριθμό &/2005.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας απέστειλε το φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, προκειμένου να προβεί στη διενέργεια επανελέγχου σύμφωνα με το αρ. πρωτ./19.12.2005 δελτίο πληροφοριών του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ (νέο στοιχείο) , και εκδόθηκαν οι αρχικές προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των από 08/11/2006 εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/98 , Φ.Π.Α Ν. 2859/2000 και ΚΒΣ του Π.Δ 186/92

Για τις ως άνω πράξεις η εταιρεία προσέφυγε στα διοικητικά δικαστήρια και εκδόθηκαν οι με αριθμό/30-12-2013 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, τμήμα ΙΒ΄, μεταβατική έδρα Πολυγύρου Χαλκιδικής, οι οποίες δέχθηκαν τις προσφυγές της ανωτέρω επιχείρησης, ακύρωσαν τις με αριθμό/2006 Πράξη Προσδιορισμού αποτελεσμάτων,/2006 Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., και/2005 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), της διαχειριστικής περιόδου 1998 **και ανέπεμψαν την υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν.2690/1999.

Επειδή με το άρθρο 68 παρ 2 Ν 2238/94 ορίζεται : « Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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 εξακρίβωσε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. (Άρθρο 9 § 5 Ν. 2523/97-ίδια και η προηγούμενη διάταξη του άρθρου 34 § 4 του ΚΒΣ).

Άρα σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 του Ν. 2238 / 94, στο οποίο ουσιαστικά παραπέμπουν οι ως άνω διατάξεις, υπάρχει δυνατότητα επιβολής σχετικών προστίμων με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν οι οριζόμενοι από της διατάξεις αυτές λόγοι και εν προκειμένω εφόσον οι διαπιστωθείσες παραβάσεις αφορούν συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Ως συμπληρωματικά στοιχεία για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, νοούνται τα συγκεκριμένα στοιχεία που προέκυψαν μεταγενέστερα σε τρόπο ώστε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να μην είχε αυτά υπόψη του, ούτε μπορούσε να τα έχει υπόψη του κατά την αρχική εγγραφή.

Επειδή οι ως άνω εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου κοινοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 που ορίζουν ότι, αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Επισημαίνουμε μάλιστα, ότι η ανωτέρω διαδικασία ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη, προκειμένου η διοίκηση να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Εν προκειμένω, οι με αρ. 231/26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου,/26-11-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,/26-11-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ,/26-11-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1998 -31/12/1998 και/26-11-2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 -31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου **κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 27/11/2014** δηλαδή μέσα στον προβλεπόμενο κατά τα ανωτέρω χρόνο μετά τις υπ' αριθ./30-12-2013,/30-12-2013,/30-12-2013,/30-12-2013 και/30-12-2013 **απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΙΒ' Τμήμα Μονομελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι με αρ./30-12-2005 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998,/24-11-2006 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998,/24-11-2006 συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998,/24-11-2006 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/1998 και/24-11-2006 Απόφασης Επιβολής Προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 -31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κασσάνδρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περ. δ του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 , δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

Επειδή θυροκολλήθηκαν τόσο στην έδρα της ελεγχόμενης όσο και στην κατοικία της φορολογικής εκπροσώπου του διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης, α) το με αρ./2014 προβλεπόμενο από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2014 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62§4 του Ν. 4174/13, με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει τις απόψεις της και β) οι υπ' αριθμ./2014 &/2014 κλήσεις προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 για μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων & για την παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, ώστε να υποβάλλει εντός πέντε (5) ημερών από την επομένη της επίδοσης τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς ορθώς από τη φορολογική αρχή συντάχθηκαν εκθέσεις επανάληψης διαδικασίας ΚΒΣ, ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι αντίστοιχες νέες πράξεις **απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια** .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης

βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την από 19/12/2005 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ Αθηνών, η εκδότρια επιχείρηση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ., όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο εξέδιδε κατά σύστημα στην χρήση 1998 εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας. Η εικονικότητα προέκυψε από την διενεργηθείσα επεξεργασία επισχεθέντων επίσημων και κατασχεθέντων ανεπίσημων στοιχείων, τα οποία είχαν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και Πελοποννήσου, και το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι **εικονικό κατά την έννοια της ανύπαρκτης συναλλαγής, όπως αναλύεται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97**, για τους λόγους που αναγράφονται στην ως άνω έκθεσης Κ.Β.Σ.». .

Επειδή στην προσφεύγοντα, αφενός επιδόθηκαν επανειλημμένως προσκλήσεις για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων αυτής, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε και αφετέρου, ο διαχειριστής της εταιρείας με τις με αριθμό&/12-11-2014α έγγραφες απόψεις και το 26019/2014 απολογητικό υπόμνημα, σε απάντησή στο με αρ. πρωτ./2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – άρθρο 28 Ν. 4174 ως και στις υπ' αριθμ./2014 &/2014 κλήσεις προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, ότι η «διασταύρωση» των στοιχείων έγινε πολλά έτη μετά από αδικαιολόγητη καθυστέρηση των φορολογικών αρχών και ότι η επιχείρηση δεν έλαβε εικονικά τιμολόγια, αρνούμενοι κάθε ανάμιξη,

Παρόλα αυτά δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές και η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς την συναλλαγή αυτή, π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών, επιταγές συμφωνητικά. Συνεπώς οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων τυγχάνουν απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι.

Επειδή στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι ελεγκτές προέβησαν στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου η οποία βασίζεται σε πληροφορίες και όχι σε έλεγχο και απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής, αντιπαραβάλλουμε ότι η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε πλήρως η ανυπαρξία των συναλλαγών και η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργώντας έλεγχο και στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου με λήπτη την προσφεύγουσα. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συνεργασία πραγματοποιήθηκε **στα πλαίσια της αυτονόητης καλής πίστης είναι αβάσιμος και ούτε αποδεικνύεται**.

Επειδή οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια του προσφεύγοντος, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την

εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος της είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση

«ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως συμπληρώθηκε με την παράγραφο Δ υποπαράγραφο Δ2 περίπτωση 23 του Κεφαλαίου Α του Ν.4254/2014) ορίζεται ότι «.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής , ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή , σύμφωνα με την παρ. 2 της ΠΟΛ 1140/2014 ορίζεται ότι « Με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες ο υπολογισμός του προστίμου έχει γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Για τις παραβάσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 εφόσον ο φορολογούμενος:

α) υποβάλει δήλωση προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην πράξη αυτή και

β) καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής. Το υπολειπόμενο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν τήρησε καμία από τις πιο πάνω προβλεπόμενες διαδικασίες για την υπαγωγή της στο ευμενέστερο καθεστώς για τον υπολογισμό των προστίμων, ο ισχυρισμός της ότι ενόψει κατάργησης από το 2013 του ν. 2238/1994 εφαρμόζονται πλέον οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 είναι αόριστος και απαράδεκτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/11/2014 εκθέσεις ελέγχου επανάληψης διαδικασίας ΚΒΣ, Εισοδήματος , ΦΠΑ και Ειδικού Προστίμου

ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 26-11-2014 και με αρ. πρωτ. /11-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ κατά α) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-..... /12/1998 β) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 γ) της υπ' αρ. /26-11-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 δ) της υπ' αριθ. /26-11-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1998-31/12/1998 και ε) της υπ' αριθ. /26-11-2014 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολύγυρου.

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

A. Ως προς τον ΚΒΣ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/1998

Πρόστιμο αρθ. 5 του Ν 2523/97 συνολικού ποσού 15.182,40 €

B. Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/1998

Ποσό φόρου	17.005,26 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη ανακρίβειας 120%)	20.406,31 €
Τέλη Χαρτοσήμου κερδών	485,86
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	97,17
Πρόσθετος φόρος Τελών Χαρτοσήμου κερδών	583,04
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς υπέρ ΟΓΑ	116,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.694,24 €

Γ. Ως προς το ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/1998

Ποσό φόρου	3.682,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (120%)	4.419,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.102,16 €

Δ. Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν. 2523/1997)

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/1998

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 συνολικού ποσού 4.099,26 € .

Ε. Ως προς τον ΚΒΣ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο αρθ. 5 του Ν 2523/97 συνολικού ποσού 1.760,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).