



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 11/ 12/ 2017

Αριθμός Απόφασης 6231

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **13/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Παλλήνης -Αττικής, οδός «.....» κατά:

- Της υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων(άρθρο 7§§3&5-ν.

4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2006** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13/07/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το αρ. πρωτ. «.....»/25-01-2013 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λόγω αρμοδιότητας, την από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....» ΑΦΜ «.....» για τις χρήσεις 2005- 2009 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των ληπτών εμφανίζεται και η ατομική επιχείρηση «.....» ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων), για λήψη τριάντα τεσσάρων (34) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.130,00€ πλέον ΦΠΑ 22.064,70€ ήτοι σύνολο 138.194,70€ για την χρήση 2005, εκατό πενήντα (150) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 291.010,00€. πλέον ΦΠΑ 55.291,90€ ήτοι σύνολο 346.301,90€ για την χρήση 2006, εκατό είκοσι πέντε (125) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 296.700,00€. πλέον ΦΠΑ 56.373,00€ ήτοι σύνολο 353.073,00€ για την χρήση 2007, εκατό πενήντα τεσσάρων (154) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 383.868,50€. πλέον ΦΠΑ 72.933,88€ ήτοι σύνολο 456.802,38€ για την χρήση 2008 και πενήντα έξι (56) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 250.040,00€ πλέον ΦΠΑ 47.507.60€ ήτοι σύνολο 297.547,60€ για την χρήση 2009.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λόγω ύπαρξης των νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για τις χρήσεις 2005-2009, στην ατομική επιχείρηση «.....» ΑΦΜ «.....», με βάσει την υπ' αριθ. «.....»/28-05-2014 εντολή φορολογικού ελέγχου, για ΚΒΣ (186/92), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3296/1994, για τις χρήσεις 2005, 2006 και με το σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή «.....», λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από 17-01-2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής

Διεύθυνσης Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε στις 31-10-2016 στον προσφεύγοντα, το με υπ' αριθ. «.....»/24-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις υπ' αριθ. «.....»/24-10-2016 Προσωρινές Πράξεις Προστίμων.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής συνέταξε την από 12/12/2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ και εξέδωσε τις υπ. αριθ. «.....», «.....», «.....», «.....» & «.....»/12-12-2016 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. Κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4446/2016 (12/12/2016) οι παραπάνω πράξεις δεν είχαν κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα διότι, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο τριάντα (30) ημερών από την δημοσίευση του ανωτέρω νόμου. Με το άρθρο 58 του ν. 4449/2017 παρατάθηκε η ανωτέρω προθεσμία μέχρι τις 7/2/2017.

Ο προσφεύγων, έπειτα από το «.....»/24-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, αξιοποιώντας τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 «Οικιοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», στις 6/2/2017, υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ., με τις οποίες συμπεριέλαβε μέρος της φορολογητέας ύλης που του είχε κοινοποιηθεί με τις προσωρινές πράξεις, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 09-06-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), που συνέταξε ο ελεγκτής, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

- Την υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 45.047,060€(112.617,66€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τριάντα τρία (33) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 112.617,66€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 & 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 114.512,18€(286.280,44€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, εκατόν πενήντα έξι (156) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 286.280,44€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14

&18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 116.272,00€(290.680,00€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, εκατόν είκοσι δύο (122) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 290.680,00€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 151.139,40€(377.848,50€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, εκατόν πενήντα δύο (152) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 377.848,50€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/09-06-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 98.016,00€(245.040,00€x 40%), διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, πενήντα πέντε (55) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 377.848,50€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. «.....»/09-
Σελίδα 4 από 14

06-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων(άρθρο 7§3&5-ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ΠΑΛΛΗΝΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι δεν εκλήθη για παροχή εξηγήσεων πριν την σύνταξη οριστικής έκθεσης ελέγχου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι η φορολογική αρχή αυθαίρετως και χωρίς καμία αιτιολογία επανέρχεται για νέα κρίση της οριστικής και αμετάκλητης περαιωθείσας χρήσης 2006.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για τη χρήση 2006.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου». Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου. Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 31-10-2016 το υπ' αριθ. «.....»/24-10-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις υπ. αριθ. «.....»/24-10-2016 προσωρινές πράξεις προστίμου, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να

διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν απάντησε. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή, εξέδωσε το πόρισμα της το οποίο περιλαμβάνεται στην από 09-06-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 09-06-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 17-01-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 09-06-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την εκδότηρια επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ «.....», που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση

της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«ήταν φορολογικά μεν υπαρκτή αλλά όπως αποδείχτηκε ήταν επαγγελματικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη.

... έχοντας επαρκή γνώση τόσο των νόμιμων διαδικασιών, όσο και κανόνων φορολογίας, πραγματοποίησε φοροδιαφυγή, τόσο για την ίδια την επιχείρηση, όσο και με τις αντισυμβαλλόμενες με αυτήν επιχειρήσεις, ιδιαίτερα πελάτες της, έκτασης πολλών εκατομμυρίων ευρώ, σε χρονικό διάστημα μόλις τεσσάρων (4) περίπου ετών.

Προς τούτο, με συγκεκριμένη στρατηγική εφάρμοσε τα εξής:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών, ακολουθώντας τις νόμιμες διαδικασίες.
- Θεώρησε κατά καιρούς πλήθος φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να τα εκδώσει φερόμενους ως πελάτες της, χωρίς κανένα πρόβλημα για την θεώρηση τους, διότι: υπέβαλε νομότυπα τις προβλεπόμενες δηλώσεις, τόσο ΦΠΑ, όσο και εισοδήματος, καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων, τόσο προμηθευτών, όσο και πελατών.
- Προκειμένου να εμφανίσει αγορές εμπορευσίμων αγαθών, ώστε αφ' ενός να δικαιολογείται επαρκώς η πώληση αυτών και αφ' ετέρου να συμπηφίζει τον Φ.Π.Α. των αγορών, με αυτόν των πωλήσεων, ώστε να μην καταβάλλει φόρο στο δημόσιο, προέβη ενέργειες ως ακολούθως:
- Από «νεκρό» - αποβιώσαντα προ πολλών ετών από την φερόμενη έκδοση φορολογικών στοιχείων Αγορών - επιτηδεύματία, «.....» - Α.Φ.Μ. «.....», φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις, χαρακτηριστικά μεταγενέστερες του θανάτου του (απεβίωσε 26/01/2003),...
- Από άγνωστο πρόσωπο, για το οποίο όπως αναφέρεται με λεπτομέρειες στην έκθεση του ΣΔΟΕ, εμφανίζεται το φαινόμενο «ταυτοπροσωπίας - πλαστοπροσωπίας», με στοιχεία «.....» - Α.Φ.Μ. «.....», φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, και πάλι σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις....
- Από «εξαφανισθείσα» προ πολλών ετών προγενέστερα της φερόμενης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, όπως αναφέρεται με λεπτομέρειες στην έκθεση του ΣΔΟΕ, με στοιχεία «.....» - Α.Φ.Μ. «.....», φέρεται ότι αγόρασε αγαθά, και πάλι σε τρεις (3) συνεχόμενες Χρήσεις ...
- Από «εξαφανισθείσα» επιχείρηση, με τις συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες, όπως αναφέρεται με λεπτομέρειες στην έκθεση του ΣΔΟΕ, μεταξύ των οποίων είναι και η μη δήλωση δύο (2) φορολογικών μηχανισμών στην χωρικά αρμόδια Δ.Ο.Υ...., με έδρα, στην οποία ουδέποτε λειτούργησε (διότι από 25ετίας στη διεύθυνση αυτή λειτουργούσε άλλη επιχείρηση με ΖΩΟΤΡΟΦΕΣ), στοιχεία «.....» - Α.Φ.Μ. «.....», φέρεται ότι αγόρασε αγαθά σε δύο (2) συνεχόμενες Χρήσεις ...

Εικονικές Αγορές και από τους τέσσερις (4) φερόμενους ως Προμηθευτές, οι οποίες, όπως αποδεικνύεται από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ., καλύπτουν όλο το φάσμα του κύκλου Αγορών της επιχείρησης.

- Δημιουργώντας, κατά τον προαναφερθέντα τρόπο, τις εικονικές αγορές, και έχοντας θεωρήσει στην

Δ.Ο.Υ., χωρίς κανένα πρόβλημα, πλήθος φορολογικών στοιχείων πώλησης, προέβη ταυτόχρονα, και πάλι χωρίς κανένα πρόβλημα, στις προαναφερθείσες εικονικές πωλήσεις, σε μικρό αριθμό επιχειρήσεων, φερομένων ως πελατών της....

-Τέλος και πάλι χωρίς κανένα πρόβλημα, με αληθοφανή τρόπο και φερόμενη ότι έχει «κύκλο εργασιών», τόσο αγορών, όσο και πωλήσεων, πολλών εκατομμυρίων ευρώ στο χρονικό διάστημα λειτουργίας της, των τεσσάρων περίπου ετών, δεν καταβάλλει φόρους στο δημόσιο, διότι «φρόντισε» επιμελώς, η διαφορά των ποσών μεταξύ εικονικών αγορών και εικονικών πωλήσεων

-Κατά συνέπεια, τα όσα εμπεριστατωμένα αναφέρονται με λεπτομέρειες στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, συνθέτουν την απόδειξη ότι η επιχείρηση «.....», υπέπεσε σε παραβάσεις του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) για την λήψη και την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τις οποίες και καταλογίστηκαν».

Το ΣΔΟΕ με την σχετική έκθεση ελέγχου, αφού προχώρησε σε χαρακτηρισμό όλων των αγορών από τους προμηθευτές της «.....» ως ανύπαρκτων και εικονικών, προχώρησε στον καταλογισμό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, δεδομένου του γεγονότος ότι δεν εμφάνιζε άλλες αγορές προϊόντων και επομένως συναλλακτικά ήταν αδύνατο να διενεργήσει τις συγκεκριμένες πωλήσεις»,

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο `` Πόρισμα Ελέγχου`` στην από 09-06-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), της Δ. Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρεται ότι :

«.....Εμφανίζεται να προμηθεύεται τεράστιες ποσότητες παλετών από την ως άνω επιχείρηση, οι πωλήσεις της οποίας χαρακτηρίστηκαν εικονικές από το ΣΔΟΕ.

- Εμφανίζεται να καταβάλει στην εκδότρια επιχείρηση για την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων, μετρητά συνολικής αξίας άνω του ενάμιση εκατομμυρίου ευρώ.

-Σύμφωνα με την υπ' αρ. 506/2012 του ΣΤΕ «ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο)».

-Παρότι του επιδόθηκε το «.....»/24-10-2016 Σημείωμα Ελέγχου, με το οποίο του ζητούνταν να προσκομίσει στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, μέχρι την σύνταξη της

παρούσης δεν έχει ανταποκριθεί.

Έπειτα από τα παραπάνω, τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην εν λόγω έκθεση, είναι εικονικά και εκδόθηκαν **για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.....»**

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) 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, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω

δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 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».

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 ύπαρχής 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).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. «.....»/25-01-2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με το οποίο διαβίβασε την από 17-01-2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) η οποία αφορούσε την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση). Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι στις 31-12-2017 .

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 του προσφεύγοντος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 115 του ν.2238/1994 και του άρθρου 50 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται

και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο ΦΕΚ, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματικές τις εν λόγω διατάξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, 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 17-01-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 09-06-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί τις οποίες εδράζονται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/13-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 114.512,18€ (286.280,44€x40%).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

Σελίδα 14 από 14